

IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL: ASPECTOS CONTROVERTIDOS NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA*

Joel Rodrigues Chaves Neto

RESUMO

A imunidade das instituições de educação e assistência social é um instituto que possui sede constitucional e em torno do qual há grande divergência, sobretudo no que se refere à extensão do seu alcance. A análise desse tema na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal revela uma tendência no sentido de adotar uma interpretação teleológica e afastar a incidência de impostos com o objetivo de preservar os valores que a Constituição Federal considera de relevância pública. Mas há posicionamento contrário a essa interpretação, o qual argumenta que a Constituição deve ser interpretada de forma sistemática e invoca, para tanto, o princípio da unidade da constituição. A discussão desse tema no âmbito do Pretório Excelso sugere afirmar que o alcance da imunidade abrange não apenas os impostos mencionados no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição mas também outros impostos que, de forma direta ou indireta, gravem o patrimônio, diminua as rendas ou os serviços das instituições de educação e assistência social. O grande debate que tem surgido a respeito da interpretação teleológica, que conduz a um resultado extensivo da imunidade, diz respeito à colisão da regra imunitória com outros princípios e regras constitucionais, entre os quais o princípio da livre concorrência, da repressão do abuso do poder econômico e da aplicação da imunidade apenas às atividades relacionadas às finalidades essenciais das instituições. A interpretação teleológica, tal como defendido por parte da doutrina e em alguns julgados do STF, não é suficiente para solucionar colisão entre regras ou princípios constitucionais. Os princípios e métodos emanados da nova interpretação constitucional recomendam que os métodos tradicionais sejam complementados com outros princípios, como o da unidade da constituição, do efeito integrador e da concordância prática ou da harmonização.

Palavras-chave: Imunidade. Instituição. Educação. Assistência Social. Finalidades Essenciais. Impostos. Atividade Econômica.

* Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso Ordem Jurídica e Ministério Público da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Orientador: Prof. Marlon Tomazette.

INTRODUÇÃO

Esta monografia tem por objetivo analisar o instituto da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social e abordar os seus aspectos mais controvertidos na doutrina e na jurisprudência dos tribunais.

O interesse pelo tema a ser abordado foi despertado pelos vários anos em que o autor exerceu as funções de servidor do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, com lotação na Promotoria de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social, órgão com atribuição de velamento e fiscalização das entidades sem fins lucrativos, as quais integram o Terceiro Setor. Nas atividades mencionadas, foi possível constatar o seguinte: a imunidade tributária constitui um dos temas que acarretam maior dificuldade no dia-a-dia dos administradores das instituições sem fins lucrativos, afirmação essa que será comprovada por meio da complexidade e das controvérsias que permeiam esse instituto.

Trata-se de um tema sobre o qual recai grande dissenso, a começar pela dificuldade de se estabelecer um conceito alheio a críticas dos estudiosos do tema. Os fundamentos desse instituto, que está permeado de vários princípios e valores consagrados na Constituição Federal, constituem um dos aspectos de maior importância para a correta compreensão da abrangência da imunidade das instituições de educação e assistência social, bem como para servir de referencial quanto à análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A pesquisa foi realizada a partir de consulta bibliográfica, de natureza interdisciplinar, e da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, órgão incumbido da interpretação da Constituição. O sistema adotado é o numérico além de uso de recursos gráficos em negrito e itálico para destacar os trechos importantes e palavras estrangeiras respectivamente.

Este trabalho está dividido em cinco capítulos. O primeiro aborda as diversas vertentes que se formaram na doutrina pátria acerca da imunidade; cada uma ressalta aspectos mais relevantes do instituto em estudo. Em seguida, sem ignorar as dificuldades que envolvem o tema e as críticas já formuladas pela doutrina a respeito, foram apresentados dois conceitos de imunidade, os quais objetivam, exatamente, ressaltar a impossibilidade de adotar-se um conceito alheio às particularidades do instituto.

No segundo capítulo, serão apresentados os fundamentos da imunidade tributária. Inicialmente, abordar-se-ão os fundamentos genéricos, considerando que a Constituição consagra várias imunidades e algumas possuem fundamento diverso. Na sequência, será apresentado o fundamento da imunidade das instituições de educação e assistência social.

O terceiro capítulo tem o objetivo de demonstrar o perfil das instituições de educação e assistência social como entidades integrantes do Terceiro Setor, ou seja, como organizações criadas para desenvolver uma finalidade pública, sem finalidade de lucro, em colaboração com o Estado. Destacar-se-ão, ainda, os conceitos de educação e assistência social, com ênfase nas divergências na doutrina e na jurisprudência dos tribunais. Por último, serão apresentadas as principais vertentes acerca da regulamentação dos requisitos de que trata a norma imunitória.

No quarto capítulo, encontrar-se-ão os aspectos polêmicos que envolvem a aplicação da imunidade em relação às instituições de educação e assistência social no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Terá especial atenção a questão que envolve a aplicação da imunidade a atividades que não guardam relação com as finalidades essenciais e se trarão à colação os principais julgados dessa Corte Constitucional.

O quinto e último capítulo trará as principais discussões e críticas na doutrina a respeito da aplicação da imunidade às atividades econômicas.

CAPÍTULO I

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O Estado, na opinião de abalizado doutrinador, não deixa de ser uma grande associação e, como tal, existe para atingir finalidades de interesse de toda a coletividade.¹ A criação do Estado, portanto, tem como fundamento a necessidade de se executarem determinados fins de interesse de todos que estão submetidos à sua soberania; objetivos esses que sofreram variação ao longo do tempo, de acordo com os valores e a ideologia em cada

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 1.

época.²

No período contemporâneo, o modelo de Estado, adotado na Constituição da maior parte das nações, é o Estado Social. Nessa concepção de Estado, para além da garantia dos direitos fundamentais e individuais aos cidadãos, a Constituição prevê uma série de outros direitos, os chamados direitos sociais, cuja finalidade concretizadora é atender as necessidades fundamentais do homem, de forma a garantir-lhe um mínimo existencial.³ A garantia desses direitos sociais, aliada à já ressaltada proteção aos direitos fundamentais (individuais), nada mais é do que uma forma de concretização do princípio da dignidade humana, elencada na Carta Política como um de seus fundamentos (art. 1º, inciso III, CF).

Entretanto, para que o Estado disponha de meios para realizar os objetivos, consagrados expressa ou implicitamente na Constituição, é imprescindível que disponha dos recursos financeiros, necessários para desempenhar tal mister. Com efeito, foi a partir dessa constatação de que o desempenho das funções do Estado está condicionado à existência de meios (recursos financeiros) que as Constituições passaram a elencar, ao lado dos objetivos, a competência das pessoas políticas para instituir os tributos. No caso brasileiro, a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios está prevista no Capítulo I do Título VI, no qual estão enumerados, de forma taxativa, os tributos que cada pessoa política poderá instituir.

Se de um lado as Constituições conferem competência às pessoas políticas para instituir tributos; por outro, haveria de criar mecanismos que limitassem o poder do Estado sobre os cidadãos, sob pena de estarem ameaçados os próprios direitos individuais por ela assegurados às pessoas. De nada adiantaria, por exemplo, a Constituição garantir o direito de propriedade, se ao mesmo tempo fosse dado ao Estado direito de instituir tributos que representassem um verdadeiro confisco da propriedade privada. Desse modo, ao lado da já mencionada competência das pessoas políticas, foi inserida na Constituição uma série de limitações ao poder de tributar – constituídas por regras e princípios, entre os quais a imunidade tributária –, de forma a criar um núcleo de proteção ao contribuinte contra a atuação desmedida do Estado.

² GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 23.

³ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 242.

No entanto, considerando que o objeto deste trabalho restringe-se ao estudo da imunidade das instituições de educação e assistência social, não será estendida tal análise às demais limitações constitucionais ao poder de tributar.

A propósito da imunidade,⁴ a dificuldade em delimitar a sua natureza jurídica, aliada à não menos difícil formulação de um conceito que seja alheio às críticas dos operadores do direito, tem sido fatores determinantes na ausência de uma aplicação uniforme e sistemática do instituto pelos tribunais pátrios, sobretudo quando se trata de interpretar o seu alcance e a sua abrangência.

Acrescenta-se à falta de consenso o fato de ser a imunidade tributária um instituto genuinamente brasileiro, que desconhece a existência de similaridade no direito comparado.⁵ Contudo, apesar de proporcionar campo fértil para acalorados debates doutrinários,⁶ não se pode negar que há certa convergência em torno de algumas premissas básicas, circunstância que milita em favor da delimitação e da concretização desse instituto pelos órgãos jurisdicionais.

Nos tópicos que seguem, serão abordadas algumas das principais vertentes doutrinárias que analisaram detidamente a natureza jurídica da imunidade tributária, as quais podem ser divididas da seguinte forma: i) os que a consideram uma “limitação constitucional ao poder de tributar”; ii) os que a vêem como uma “exclusão ou supressão da competência tributária”; e iii) quem a define como “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”.

1.1.1 A IMUNIDADE COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

A definição da imunidade tributária como “limitação constitucional ao poder de tributar” ficou imortalizada pelas obras de Aliomar Baleeiro e Pontes de Miranda, o primeiro precursor do Direito Tributário no Brasil e um dos maiores juristas brasileiros de todos os

⁴ Na Constituição Federal não é utilizada, em dispositivo algum, a expressão “imunidade tributária”. A denominação desse instituto como tal deveu-se à grande contribuição da doutrina e da jurisprudência na formulação e na definição dos contornos das normas expressamente previstas na Lei Maior.

⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 24.

⁶ SOUZA, Leandro Martins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 139.

tempos e estudioso do tema em foco.⁷

É provável que o fascínio por essa corrente doutrinária deva-se, em grande medida, ao fato de a maior parte das imunidades genéricas consagradas na Constituição Federal residir no capítulo reservado ao Sistema Constitucional Tributário, na seção intitulada “limitações ao poder de tributar”.⁸ De qualquer modo, cabe assinalar que esse posicionamento não está isento das críticas, emanadas da doutrina especializada, que, aponta, sobretudo, a falta de rigor técnico-científico dos seus formuladores.

Não há dúvidas de que limitar o poder de tributar constitui um dos efeitos da regra imunizante, mas pelo só fato de existirem, no texto constitucional,⁹ outras limitações assim qualificadas, que não configuram imunidades, já é possível concluir que defini-la nesses termos é de todo inadequado.¹⁰ Verdade seja, o próprio Baleeiro já afirmava que “toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira.”¹¹

Com efeito, se tanto as imunidades quanto os demais princípios, já mencionados, constituem limitações ao poder de tributar, qual seria, então, o traço peculiar que torna a imunidade tributária um instituto autônomo, distinto dos princípios que integram o sistema constitucional tributário? A resposta irá encontrar o seu fundamento na distinção que a doutrina construiu entre princípios e regras.

Em primeiro lugar, os princípios são normas, que, dado o seu forte conteúdo axiológico, o seu alto grau de generalidade e abstração, servem como fundamento de um sistema e orientam a interpretação e a aplicação de outras normas. As imunidades, por sua vez, são normas, cuja aplicação está restrita às situações perfeitamente identificáveis na

⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 34.

⁸ PEREIRA JÚNIOR, Aécio. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id+5649>>. Acesso em: 14 out. 2005.

⁹ A Prof. Regina Helena Costa aponta a repartição de competência tributária entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e os princípios constitucionais componentes ao chamado ‘estatuto do contribuinte’ (legalidade, anterioridade, noventena, irretroatividade da lei tributária, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco), ao lado da imunidade tributária, como limitações constitucionais ao poder de tributar.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 35.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *RD Tributário*, n. 1/70. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1977.

Constituição.¹²

Segundo, enquanto os princípios servem como fundamento para o adequado exercício da competência tributária, as imunidades inibem o exercício dessa competência em relação a certas hipóteses, ou seja, os princípios pressupõem a existência, e as imunidades pressupõem a inexistência dessa mesma competência tributária, o que permite concluir que a observância dos princípios nas hipóteses de imunidade tributária é de todo irrelevante, por se tratar de hipóteses nas quais a competência sequer poderá ser exercida.¹³

1.1.2 A IMUNIDADE COMO EXCLUSÃO OU SUPRESSÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Outra construção doutrinária quanto à natureza da imunidade tributária é concebida pelo Prof. Ruy Barbosa Nogueira, o qual afirma ser esse instituto “uma forma de não-incidência pela supressão da competência para tributar certos fatos, situações ou pessoas por disposição constitucional.”¹⁴

A primeira crítica referente a essa posição doutrinária diz respeito à falta de idéia que ela transmite, existindo uma relação cronológica entre as regras que fixam a competência tributária e as imunidades, ou seja, a competência existia e foi posteriormente excluída ou suprimida.

Por se tratar de normas impostas pelo poder constituinte originário, as regras que estabelecem a competência tributária já nascem desprovidas do campo constitucionalmente imune, seja porque a competência é liberdade de instituir tributos dentro de certos limites fixados pela Constituição, seja porque as regras que regulam a competência e as imunidades são contemporâneas, donde se conclui não ser adequado falar em cronologia entre ambas.¹⁵

Ademais, as regras imunizantes são normas de estrutura e atuam, junta e

¹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 37.

¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993. *RD Tributário*, 62/82. São Paulo: Malheiros, 1993.

¹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 170.

¹⁵ PEREIRA JÚNIOR, Aécio. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id+5649>>. Acesso em: 14 out. 2005.

simultaneamente, com as demais normas constitucionais na demarcação da competência tributária. Por essa razão, a imunidade é uma ‘exclusão’ ou ‘supressão’ da competência tributária, isto é, admite-se a preexistência desta em relação àquela, raciocínio que vem de encontro à simultaneidade normativa, que deve existir entre as normas constitucionais.¹⁶

1.1.3 A IMUNIDADE COMO HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA CONSTITUCIONALMENTE QUALIFICADA

A qualificação da imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada é defendida pelos eminentes juristas José Souto Maior Borges e Amílcar de Araújo Falcão. Para esse último doutrinador, a não-incidência pode revestir-se da forma pura e simples ou ser juridicamente qualificada por disposição constitucional. A imunidade tributária enquadra-se nessa última hipótese: é uma maneira qualificada ou especial de não incidência, pois significa uma supressão constitucional da competência impositiva, quando configurados certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pela Lei Maior.

Semelhante aos posicionamentos anteriores, essa corrente enfrenta severas críticas da doutrina especializada, começando pela falta de rigor técnico-científico na utilização de um termo polissêmico – não-incidência –, que tanto pode significar um fato irrelevante para o direito como a abstenção do exercício da competência tributária por um ente federativo.

Conforme ensina Paulo Barros de Carvalho, as regras jurídicas podem ser classificadas em regras de comportamento e estrutura. As primeiras dirigem-se à conduta humana, na qual “o conseqüente ou prescritor expede um comando, voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade”; ao passo que as regras de estrutura podem servir como fator de prescrição do relacionamento, que as normas de conduta devem manter entre si e regular o processo de produção ou eliminação dessas mesmas normas, ou seja, enquanto o mandamento das normas de conduta atinge as condutas humanas, o das normas de estrutura é voltado para outras normas.¹⁷

¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 44-45.

¹⁷ CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 314.

Com base nessa diferenciação, apresentada pelo eminente doutrinador, é possível afirmar que as normas de conduta, por terem como finalidade regular o comportamento das pessoas, possuem um suporte fático, o qual, uma vez concretizado, permitirá a incidência da norma. Dito de forma inversa, “a incidência é o efeito produzido pela norma jurídica diante do reconhecimento da ocorrência, no mundo exterior, do fato apontado em sua hipótese.”¹⁸

Se a incidência é o efeito produzido pela norma, diante de um fato criado no mundo exterior, *a contrario sensu*, a não-incidência é a inocorrência do efeito da norma sobre determinado fato, isto é, “a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica. Impende reconhecer, portanto, que a ‘não-incidência’ é categoria irrelevante para a Ciência Jurídica, posto que não se configura como fato jurídico.”¹⁹

As normas de estrutura – de que são exemplos as imunidades tributárias – não possuem suporte fático, uma vez que se destinam a regular o relacionamento, a produção, modificação ou a extinção das normas jurídicas. Por essa razão, torna-se inadequado, por ausência de qualquer relação entre o significado do termo e a função que as regras de estrutura desempenham no ordenamento, qualificar as regras imunizantes de “não-incidência”, já que elas não incidem sobre fatos.²⁰

1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de apresentar o conceito de imunidade tributária, é necessário fazer a advertência de que há um relativo consenso na doutrina em torno de algumas premissas que envolvem esse instituto. Ao fazer tal afirmação, a Prof. Misabel Derzi ressalta que, do ponto de vista jurídico, todos se põem de acordo com a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 41.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p.41.

²⁰ CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 315-316.

ordinária ou complementar.²¹

Se tais convergências militam em torno da imunidade, a construção de uma definição do conceito não poderá ser tarefa impossível. De todas as definições, elaboradas pela doutrina, duas se notabilizaram por apresentar pontos de vista quase opostos, enquanto outras buscam exatamente explicar esse instituto a partir dos elementos de consenso.

A primeira delas é de autoria do Prof. Paulo Barros de Carvalho, para quem a imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²²

Ao analisar o conceito acima, Misabel Derzi observa que há imunidades que independem de previsão expressa na Constituição por serem dedutíveis de “princípios fundamentais irreversíveis” como a forma federal de estado e a igualdade-capacidade contributiva; cita como exemplos a imunidade recíproca dos entes da Federação e a das instituições de educação e assistência social. E, ao final, propõe o seguinte conceito de imunidade:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente.²³

Partindo de um ponto de vista diverso dos que foram até aqui abordados, Regina Helena Costa afirma que a definição do conceito de imunidade deve observar a dúplici natureza do instituto: i) a imunidade como norma constitucional que demarca a competência tributária (aspecto formal) e ii) a imunidade como direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela contempladas (aspecto substancial).

Sob o aspecto formal, a imunidade funcionaria como uma exceção ao princípio da generalidade da tributação, o qual vincula, sem distinção, todos aqueles que realizam a mesma situação fática ao pagamento do tributo. Assim, a imunidade figura como a impossibilidade de

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 114.

²² CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 117.

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 116.

tributação de pessoas, situações e bens, resultante da vontade constitucional. Vista sob a ótica material ou substancial, a imunidade consiste no direito público subjetivo conferido a certas pessoas de não se sujeitarem à tributação, nos termos definidos pela norma constitucional exonerativa.²⁴ Concluiu a eminente doutrinadora:

Exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.²⁵

1.3 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

Entre as inúmeras classificações que a doutrina formulou acerca da imunidade tributária, interessam, para o desenvolvimento deste trabalho, apenas as classificações do instituto em imunidade objetiva e subjetiva, além da condicionada e incondicionada.

A imunidade objetiva é aquela que “leva em conta a matéria tributável, em razão do objeto, a coisa *res singulorum*, sem que seja considerada a situação pessoal do contribuinte”.²⁶ São imunidades concedidas em razão de determinados fatos, bens ou situações e, embora beneficiem pessoas, não são concedidas em razão delas.²⁷ Exemplo típico de imunidade objetiva é a hipótese prevista no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição, que recai sobre livros, jornais e sobre o papel destinado à sua impressão.

Subjetivas, por seu turno, são as imunidades outorgadas em razão da condição ou da natureza jurídica de determinada pessoa, ou, ainda, em razão do papel socialmente relevante, o qual essa pessoa desempenha. Essa característica eleva a imunidade subjetiva à condição de verdadeiro atributo de determinados entes.²⁸ A imunidade subjetiva é mais ampla do que a imunidade objetiva, pois abrange quaisquer impostos que possam recair, *v.g.*, sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados às finalidades essenciais das instituições de

²⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 53.

²⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 53.

²⁶ LEITE FILHO, Nelson. *Da incidência e não-incidência, isenção e imunidade*. São Paulo: Universitária de Direito, 1986, p. 146.

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 128.

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 128.

educação e assistência social (art. 150, inciso VI, alínea c, CF).

A imunidade pode ser classificada, ainda, como simples ou condicionada. A simples é a prevista em dispositivo constitucional de eficácia plena e prescinde de integração ou complementação por norma infraconstitucional, ou do preenchimento de qualquer requisito por parte do destinatário.²⁹

Por sua vez, condicionadas são as imunidades que exigem o preenchimento de determinados requisitos, estabelecidos em lei para o seu gozo,³⁰ como a conferida às instituições de educação e assistência social (art. 150, inciso VI, alínea c, CF), cujos requisitos legais estão disciplinados no art. 14 do Código Tributário Nacional, norma que foi recepcionada pela atual Constituição com *status* de Lei Complementar.

Feitas essas considerações acerca da natureza jurídica, do conceito e da classificação da imunidade, convém fazer uma breve incursão nos seus fundamentos, tudo com vista a desvendar a *ratio essendi*, que levou o legislador constituinte a criar regras de exoneração tributária.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A doutrina costuma explicar os fundamentos da imunidade tributária a partir de premissas distintas e, às vezes, até contraditórias. Não se pode apontar um único fundamento capaz de explicar a razão pela qual esse instituto foi alçado à condição de norma constitucional. No entanto, considerando a relevância que essa abordagem trará para a compreensão do problema, o qual será desenvolvido em tópico seguinte, torna-se imprescindível o desenvolvimento das principais controvérsias.

Antes, contudo, é necessário frisar que tais fundamentos são divididos em genéricos e específicos. Os primeiros, destinados a explicar seus aspectos comuns, e os segundos, aplicáveis a cada situação específica, prevista no texto constitucional.

²⁹ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 59.

³⁰ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 60.

2.1 FUNDAMENTOS GENÉRICOS

Após ressaltar que a parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado da análise conjunta das normas que atribuem poder e das normas que subtraem poder das pessoas políticas a quem a Constituição Federal conferiu competência tributária, Humberto Ávila chega à conclusão: o fundamento genérico da imunidade é decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado:

Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, renda ou serviços um dos outros (art. 150, VI, “a”). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”). O dever de o Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”). O dever de o Estado estimular a difusão de idéias implica a proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”).

Isso equivale a dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado.³¹

Não se pode negar que determinadas imunidades sejam decorrência lógica de valores, os quais o legislador constituinte reputou como de extrema relevância para a sociedade, mormente por se tratar de funções que a própria Constituição conferiu para o Estado realizar. É o caso, por exemplo, da imunidade das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que prestam serviços complementares ao Estado com vista a contribuir para a redução da desigualdade social e da erradicação da pobreza.

Contudo, há imunidades, por outro lado, que não podem ser explicadas simplesmente como um fim a ser atingido ou estimulado pelo Estado. Circunstância essa que torna insubsistente o fundamento apresentado pelo eminente doutrinador. Como explicar, à luz do entendimento exposto, a imunidade conferida aos templos de qualquer culto, se a própria Constituição fez a opção por um Estado laico? Ou ainda: mesmo que não houvesse previsão expressa da imunidade recíproca, seria possível afirmar, ainda assim, que ela não poderia ser

³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

extraída a partir da interpretação do princípio federativo? Parece, portanto, que a falta de uma resposta segura para os questionamentos formulados conduz à procura de outras explicações.

Para Regina Helena Costa, são fundamentos da imunidade a analiticidade constitucional, a rigidez constitucional e a preservação de valores relevantes para a sociedade e o Estado; os dois primeiros de natureza estritamente formal, e o segundo, político-valorativa.³²

Segundo a autora acima, desde o primeiro texto constitucional (1824), é possível constatar a opção por uma Carta prolixa, cujo conteúdo expressa um conjunto de regras que podem ser consideradas material e formalmente constitucionais. E essa analiticidade, por sua vez, estende-se ao capítulo, o qual regula o sistema tributário nacional.

Além de versar sobre a competência tributária outorgada a cada pessoa política, a Constituição, por uma opção política, enumera, em nível constitucional, as exonerações fiscais consideradas mais relevantes: as imunidades tributárias.³³

A rigidez constitucional também figura como um dos fundamentos genéricos da imunidade. Ainda para a autora citada a pouco, por ser a imunidade um direito público subjetivo da pessoa de não ser tributada em determinadas situações, trata-se, na verdade, de um direito fundamental, circunstância que o situa entre as cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, VI, CF), autêntica limitação material ao poder constituinte reformador.³⁴

Como terceiro fundamento genérico da imunidade, a eminente doutrinadora Regina Helena ressalta a idéia de preservação de valores relevantes para a sociedade e o Estado, consubstanciada na segurança jurídica, na justiça e no bem comum. A segurança jurídica manifesta-se no campo tributário por via dos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da isonomia; a justiça fiscal é uma meta que o Estado busca atingir por intermédio dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva e da vedação do confisco; e, por último, o bem comum como a finalidade pública

³² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 65.

³³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 67-68.

³⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 70.

a ser perseguida pelo Estado. Fim esse que legitima o emprego de diversos instrumentos constitucionais para atingi-lo, entre eles as imunidades.³⁵

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, afirma que a liberdade individual é o fundamento basilar das imunidades tributárias e critica a tese positivista, predominante em sede doutrinária e jurisprudencial, ao ressaltar que ela trouxe consequências indesejáveis, porquanto “abriu caminho, aqui e alhures, para o autoritarismo fiscal e esmaeceu o significado dos direitos fundamentais, emburilhando-os com medidas conjunturais e de pura utilidade, representadas pelas não-incidências teleológicas de estrutura constitucional.”³⁶

Para o autor acima, a liberdade individual atua ao lado de outros valores jurídicos como a justiça e segurança jurídica, numa relação de polaridade e complementariedade, *in verbis*:

A liberdade e todos os valores jurídicos apresentam as importantíssimas características da polaridade e da complicação: nenhum deles reina de modo autônomo e ilimitado. Cada qual traz em si o germe de sua própria negação e enfrenta sempre o seu contraste com os outros valores e liberdades.

Daí resulta que valores como o da justiça e da segurança jurídica também podem, complementarmente, servir de fundamento às imunidades. Se entre justiça e liberdade há certa relação de complementariedade, é claro a problemática das imunidades se deixará sensibilizar pela idéia de justiça, embora com peso muito menor que o da liberdade. A mesma idéia vale para a idéia de segurança jurídica, também complementar à liberdade, posto que é precipuamente segurança dos direitos individuais.

Mas, tirante a liberdade, nenhum desses valores pode fundamentar por si só as imunidades.³⁷

O Supremo Tribunal Federal, que, por muitos anos, incorporou em seus julgados a tese positivista, que considerava a imunidade como uma não-incidência constitucionalmente qualificada e fundamentava-a na autolimitação do poder tributário,³⁸ iniciou uma mudança de orientação no julgamento da ADI 939-7, em que se discutia a constitucionalidade do art. 2º, § 2º, da EC 3/93, que dispunha sobre o IPMF. O dispositivo em referência estabelecia que “ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b e VI, nem o dispositivo do § 5º

³⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 70-76.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 50.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 62-63.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 54.

do art. 153 da Constituição”, ou seja, o dispositivo da Emenda Constitucional excepcionava o IPMF da sujeição ao princípio da anterioridade e dos dispositivos, regulando as imunidades recíprocas (alínea *a*), dos templos (alínea *b*), das instituições de educação e assistência social (alínea *c*), e dos jornais e livros (alínea *d*).³⁹

Acompanhando o voto condutor do Ministro Sydney Sanches, os ministros do STF declararam a inconstitucionalidade do art. 2º, § 2º, da EC 3/93, na parte do dispositivo, o qual violou o princípio da anterioridade, por considerarem que esse princípio representa uma garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV, e art. 150, III, alínea *b*, da CF), e da parte, a qual violou a imunidade recíproca, por entenderem que essa imunidade representa uma garantia da federação (art. 60, § 4º, inciso I e art. 150, VI, alínea *a*, da CF).

Quanto às demais imunidades, o relator encontrou dificuldades para enquadrá-las entre as cláusulas pétreas, expressas no art. 60, § 4º, da Constituição. Foi, então, que o Ministro Sepúlveda Pertence proferiu um voto, considerado inovador, e enquadrou aquelas imunidades, previstas nas alíneas *b*, *c* e *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição, como situadas no âmbito dos “direitos e garantias fundamentais” e, por consequência, na proteção, prevista no inciso VI do § 4º do art. 60 da CF. Segue transcrição dos trechos mais relevantes do voto do ministro:

Ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea *b*, aos ‘templos de qualquer culto’, na letra *c*, ao ‘patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos’, e, na letra *d*, a ‘livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão’, constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical e a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante. (grifos do autor)

Pode-se perceber, a partir dessa abordagem, que não há um consenso no âmbito da doutrina e da jurisprudência do STF em torno do tema, o que se soma a outros embates para servir de complicador para o estudo desse instituto. Nesse contexto, torna-se necessário, até

³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7. Relator: Ministro Sydney Sanches, Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. STF, Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

mesmo por uma questão didática, analisar a imunidade ponto a ponto, da forma em que está prevista nos diversos dispositivos da Constituição. É o que se propõe a fazer com os fundamentos específicos da imunidade das “instituições de educação e assistência social”, tema objeto deste trabalho.

2.2 FUNDAMENTOS ESPECÍFICOS

Para Regina Helena Borges, a imunidade das instituições de educação e assistência social é, entre todas as imunidades previstas na Constituição, a que provoca um maior número de divergências e questionamentos judiciais. E o principal motivo diz respeito exatamente à natureza da exoneração, se ontológica ou política.⁴⁰

Parte respeitável da doutrina entende que a imunidade das instituições de educação e assistência social é de natureza política, porquanto a sua finalidade é prestigiar outros princípios insertos na Constituição como, no caso concreto, o direito de acesso aos serviços de educação e assistência social.⁴¹ Contrários a essa posição, Regina Helena Borges, Misabel Derzi, Roque Carrazza e Humberto Ávila afirmam que o fundamento dessa imunidade é ontológico, uma vez que referidas instituições são destituídas de capacidade contributiva, a qual não se confunde com a econômica. Embora pareça contraditória, a imunidade tributária pressupõe a existência de capacidade econômica, uma vez que os fatos desprovidos de conteúdo econômico são simplesmente irrelevantes para o direito tributário e, por consequência, não haveria necessidade de uma norma constitucional que tornasse a instituição de educação ou de assistência social intangível à tributação. A capacidade econômica figura como um pressuposto da capacidade contributiva.

Para Regina Helena Borges, a capacidade contributiva “é um *plus* em relação à capacidade econômica, significando a capacidade econômica gravável a que pode ser submetida à tributação por via de impostos”. Concluiu a Autora:

Há casos em que existe imunidade, porque, a despeito da existência de capacidade econômica, ausente está a capacidade de contribuir: é o caso das imunidades ontológicas (v.g., imunidade recíproca). Em outras hipóteses,

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 178.

⁴¹ SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não-sujeição constitucional ao dever tributário. SILVA, Ives Gandra Martins (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 725.

não obstante possa ser verificada a existência de capacidade contributiva, a possibilidade de tributá-la, por via de impostos, cede ante a opção constitucional de preservação de outros valores — políticos, sociais, econômicos. Trata-se das imunidades políticas (v.g., templos de qualquer culto, partidos políticos).⁴²

Partindo de premissa baseada na proteção do mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres sustenta que o fundamento da imunidade das instituições de educação e assistência social é a proteção dos direitos humanos inalienáveis e imprescindíveis:

A não-incidência constitucional sobre as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos configura mera imunidade tributária. É um dos aspectos da proteção ao mínimo existencial. O art. 150, VI, c protege a educação, a cultura, a saúde e a assistência social, que, em sua expressão mínima, constituem direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, ainda que implícitos no elenco do art. 5º do texto básico.⁴³

A partir dos argumentos expendidos ao longo desse tópico, não há como atribuir à imunidade um único fundamento, genérico ou específico. O intérprete deverá buscar os fundamentos de cada *de per se*, uma vez que o legislador constitucional ora visou a assegurar o direito de liberdade, ora a preservação de valores relevantes para a sociedade e Estado.

Após a apresentação das principais vertentes doutrinárias sobre os fundamentos da imunidade, será dedicado o próximo capítulo à análise do perfil das instituições de educação e assistência social e as principais controvérsias acerca do alcance da educação e da assistência social.

CAPÍTULO III

AS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL COMO DESTINATÁRIAS DA IMUNIDADE

3.1 FUNÇÃO ESTATAL E TERCEIRO SETOR

A Constituição Federal, no seu art. 3º, enumera os objetivos a serem perseguidos pela República Federativa do Brasil, em cujo aspecto substantivo encontram-se a

⁴² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 90.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isenções*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 253.

construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades social e regional. Ainda que esses objetivos estejam inseridos no texto constitucional pelas normas programáticas, não se pode deixar de reconhecer que o legislador constituinte atribuiu ao Estado a responsabilidade de agir e legislar com vista a compensar as desigualdades e fornecer prestações às pessoas que necessitam.⁴⁴

A enumeração desses objetivos traz em seu bojo o resultado de um longo processo evolutivo pelo qual passaram os estados modernos. Desde o advento do Estado Liberal, em que a função primordial do Estado era a garantia dos direitos individuais, até o moderno Estado de Direito Social e Democrático, que consagra não apenas a garantia dos direitos individuais, mas uma gama de direitos de segunda e terceira gerações, muito se tem discutido sobre qual o modelo que melhor se conforma a determinado País, tendo em vista, principalmente, os aspectos culturais e sociais.⁴⁵

Se a garantia dos direitos individuais representou um avanço em relação ao estágio anterior, em que o poder do Estado era absoluto, com o passar dos tempos os problemas gerados pelo Estado Liberal foram percebidos, sobretudo, nos aspectos econômico e social. As grandes empresas transformaram-se em monopólios e deram origem a duas classes sociais distintas: a que detém o controle do capital e dos meios de produção e outra que assegura apenas a força de trabalho.⁴⁶

A crise gerada por esse modelo impôs aos estados uma mudança na atuação estatal, com vista a reduzir as desigualdades ocasionadas pelo papel absentéista do Estado Liberal. Foi nesse contexto que surgiu o Estado Social, fundado na concepção de que o estado deveria atuar positivamente para combater a desigualdade social. De acordo com Leila Cuéllar, o surgimento do Estado Social é “caracterizado pelo intervencionismo estatal na ordem econômica e social como instrumento para promoção do bem-estar comum, por meio do desenvolvimento nacional e da adoção de um sistema justo de distribuição de riquezas.”⁴⁷

⁴⁴ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 96.

⁴⁵ STRECK, Lênio; MORAIS, José Luiz B. de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 56.

⁴⁶ STRECK, Lênio; MORAIS, José Luiz B. de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 57.

⁴⁷ CUÉLLAR, Leila. *As agências reguladoras e seu poder normativo*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55.

Como corolário dessa nova concepção, surgem os direitos sociais, entendidos como uma faculdade dos indivíduos de exigir certas prestações positivas do Estado. É a partir desse momento histórico que se pode falar de uma primeira aproximação entre o Estado e a sociedade.

Ainda que efêmera na sua intensidade, pela primeira vez os indivíduos tinham assegurada nas constituições uma série de direitos sociais, destinados a proporcionar prestações mínimas e reduzir a desigualdade entre as classes sociais.⁴⁸

Entretanto, a crescente demanda por serviços sociais do Estado, aliada ao crescimento da população urbana verificada a partir do século XX, levou o Estado Social a uma crise sem precedentes e não se restringiu ao aspecto fiscal, consubstanciado na insuficiência de meios para financiar a crescente demanda por serviços públicos, alçados nas constituições como função do Estado, mas também a uma crise de gestão, na qual a burocracia estatal mostrou-se pouco preocupada com os resultados, conforme explica Leila Cuéllar:

O crescimento desmesurado do Estado Social, determinado pela ampliação de suas atribuições (passou o Estado a assumir a responsabilidade por numerosas atividades e serviços, como as grandes infra-estruturas de transporte e comunicação, por exemplo) e de sua atividade interventiva, a forma burocrática de organização, os níveis elevados de gastos públicos, a crise financeira, dentre outros fatores, acarretavam a ineficiência do Estado no desempenho de muitas de suas atividades. Esse quadro traduz-se na crise de um modelo de Estado, apontando a necessidade de sua revisão.⁴⁹

No caso do Brasil, a adoção do Estado Social como vocação política surgiu com a Constituição de 1934. Concepção essa que foi mantida, principalmente, nas Constituições de 1946 e 1988. Essa última ficou conhecida como a “Constituição Cidadã”, em razão de vários direitos sociais assegurados aos cidadãos brasileiros voltados a combater as desigualdades sociais, a pobreza e a marginalização.

Entretanto, desde a segunda metade da década de noventa, a Constituição Federal passou por várias reformas que visaram alterar o perfil do Estado, como as emendas constitucionais que alteraram os Capítulos da Administração Pública, da Ordem Social e,

⁴⁸ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 34.

⁴⁹ CUÉLLAR, Leila. *As agências reguladoras e seu poder normativo*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55.

mais recentemente, do Sistema Tributário Nacional. Alguns aspectos dessas reformas trouxeram novos instrumentos que propiciariam a realização de parceria entre o Estado e a sociedade civil organizada (Terceiro Setor),⁵⁰ não obstante a constatação de que os objetivos da República Federativa do Brasil, consagrados no art. 3º da Constituição, tenham permanecido inalteráveis.⁵¹

Entre os novos instrumentos de parceria entre o Estado e o Terceiro Setor, criados a partir das reformas implementadas no texto constitucional, cabe ressaltar o contrato de gestão, instituído pela Lei n. 9.637/98 como instrumento destinado a regular a parceria entre o Poder Público e entidade qualificada como “organização social” para o fomento e a execução de atividades de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde; o contrato com dispensa de licitação, instituído pela Lei n. 8.958/94 e destinado à contratação pelas instituições federais e ensino superior de entidades privadas, qualificadas como “fundações de apoio”, com dispensa de licitação para dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais de ensino; e, mais recentemente, o termo de parceria, instituído pela Lei n. 9.790/99, que possibilitou ao Poder Público firmar termo de parceria com entidades privadas, qualificadas como “organizações da sociedade civil de interesse público – Oscip”, com vista ao desenvolvimento de atividades de interesse público.⁵²

Todos esses mecanismos citados anteriormente, criados na década de noventa por meio da edição de normas infraconstitucionais, são um marco importante do reconhecimento pelo Estado do papel desempenhado pela sociedade civil organizada, não apenas no auxílio ao Estado na prestação de serviços públicos, mas também na defesa de interesses difusos e

⁵⁰ Para José Eduardo Sabo Paes, “o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele, ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza ‘privada’ (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal). Podendo conceituar o Terceiro Setor como o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos, dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil, visando o seu aperfeiçoamento” PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e Entidades de Interesse Social – Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 122.

⁵¹ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 37.

⁵² PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e Entidades de Interesse Social – Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, p. 321.

coletivos dos cidadãos.⁵³

Não se pode olvidar que todo esse conjunto de reformas produzidas no âmbito constitucional e da legislação ordinária, mais tarde conhecido como Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, contribuiu para reafirmar a solidariedade, o compromisso, a cooperação voluntária, o sentido de dever e a responsabilidade com o outro como princípios basilares das organizações sem fins lucrativos. E, por outro lado, a noção de público não estatal, que é inerente às instituições que integram o Terceiro Setor, assinala a importância da sociedade como fonte do poder político e de agente crítico e controlador da ação estatal.⁵⁴

Com efeito, dentro do extenso rol de atividades públicas desenvolvidas pelas entidades (instituições) do Terceiro Setor, estão a educação e a assistência social. Em relação a essas atividades, em particular, a Constituição Federal de 1988 não apenas autorizou o legislador infraconstitucional a criar mecanismo de facilitação das relações entre as instituições privadas que tenham sido criadas com tais propósitos e o Poder Público, mas previu, em dispositivo específico (art. 150, inciso VI, alínea c), a impossibilidade de tributação de seu patrimônio, de suas rendas e dos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais.

Desse modo, considerando que a definição dos contornos das instituições de educação e assistência social é de suma importância para o desenvolvimento do estudo da imunidade tributária dessas entidades, cuidar-se-á, nos tópicos seguintes, da análise de cada conceito.

3.2 ENTIDADES DESTINATÁRIAS

3.2.1 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Apesar de as instituições de educação⁵⁵ terem sido alçadas à condição de destinatárias

⁵³ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 40.

⁵⁴ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Entre o Estado e o mercado: o público não-estatal. *O Público não Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999, p. 30-32.

⁵⁵ Para Sacha Calmon Navarro Coelho, “a palavra instituição não tem a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurá-lo aqui ou alhures no direito de outros povos. O que caracteriza é exatamente a sua função e os fins que exercem e buscam. Secundária é a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação, etc. O destaque deve ser para a função, os fins”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 403.

da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição, a delimitação do conceito de educação, para fins do gozo do benefício, ainda não é pacífica na doutrina e na jurisprudência dos tribunais. Tal conclusão emerge tanto do fato de a educação ser um termo vago e polissêmico como da maior ou menor extensão que a doutrina atribui ao seu significado.

Em vários dispositivos, a Constituição Federal faz referência à expressão “educação”, ora atribuindo-lhe sentido mais amplo, de forma a englobar o ensino, a cultura e o desporto, ora restringindo-a ao conceito de ensino. De qualquer modo, considerando que o direito social fundamental à educação está estruturado em diversos dispositivos constitucionais, torna-se necessário fazer uma pequena incursão no texto da Lei Maior, a fim de extrair o significado que melhor atenda ao comando da norma inserta no art. 150, inciso VI, alínea c.⁵⁶

Inicia a Constituição por conferir à educação a condição de direito social, quando menciona, no art. 6º: “são direitos sociais a educação..., na forma desta Constituição”. Logo adiante, no art. 24, inciso IX, a Constituição insere a educação no âmbito da legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, juntamente com a cultura, o ensino e o desporto, dando a impressão de que possui um significado autônomo em relação aos demais segmentos.

Entretanto, é nos arts. 205 e seguintes que a Lei Maior traz contornos mais bem definidos do conceito de educação e permite traçar o alcance da norma imunizante em relação às instituições de educação. Veja o que dispõem os referidos dispositivos:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

- I – igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
- II – liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;
- III – pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
- IV – gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;

⁵⁶ FERREIRA, Dâmares. *Educação escolar pública e educação escolar privada: regimes constitucionais*. Universo Jurídico, agosto 2003. Disponível em: <<http://universojuridico.com.br/doutrinas/>>. Acesso em: 17 fev. 2006.

V – valorização dos profissionais do ensino, garantidos, na forma da lei, planos de carreira para o magistério público, com piso salarial profissional e ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos;

VI – gestão democrática do ensino público, na forma da lei;

VII – garantia do padrão de qualidade.

[...]

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração plurianual, visando a articulação e ao desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis e à integração das ações do Poder Público que conduzam à:

I – erradicação do analfabetismo;

II – universalização do atendimento escolar;

III – melhoria da qualidade do ensino;

IV – formação para o trabalho;

V – promoção humanística, científica e tecnológica do País.

Em consonância com o sentido, os objetivos e os princípios constantes do texto constitucional, conforme acima transcritos, a Lei n. 9.304, de 20 de dezembro de 1996 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional –, conduz ao raciocínio de que o conceito de educação não se restringe ao processo de ensino formal:

Art. 1º A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais.

A partir da leitura dos textos constitucionais e infraconstitucionais acima transcritos, é possível concluir que a expressão “educação” foi utilizada em dois sentidos distintos, mas vinculados entre si. Em determinado momento, o termo tem significado amplo, referindo-se a todos os processos de formação humana (arts. 6º, 24, IX, 1ª parte, e 205); em outras oportunidades, a educação confunde-se com a educação escolar, referindo-se apenas aos processos que se desenvolvem no interior das escolas (arts. 24, IX, 2ª parte, e 214).⁵⁷

Dâmares Ferreira reforça essa idéia de que a própria Constituição Federal utiliza o termo educação em sentido amplo e restrito. Para a referida autora, além da distinção dada ao conceito de educação, a Lei Maior dispõe que a responsabilidade pela promoção e pela oferta também seja distinta nas duas hipóteses:

A educação em sentido amplo abrange genericamente todos os processos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil, nas manifestações

⁵⁷ FERREIRA, Dâmares. *Educação escolar pública e educação escolar privada: regimes constitucionais*. Universo Jurídico, agosto 2003. Disponível em: <<http://universojuridico.com.br/doutrinas/>>. Acesso em: 17 fev. 2006.

culturais e também nas instituições de ensino e pesquisa. E sua promoção é de responsabilidade da família, da sociedade e também do Estado.

Quanto à educação em sentido estrito (art. 208, *caput*), esta se desenvolve, predominantemente, por meio de transmissão formal do conhecimento em instituições de ensino e pesquisa e tem por objetivo especialmente preparar o indivíduo para o mundo do trabalho e as práticas sociais. A responsabilidade de seu oferecimento, aos brasileiros e estrangeiros residentes no País, foi atribuída pelo constituinte ao Estado e, supletivamente, aos particulares.⁵⁸

O Supremo Tribunal Federal ainda não teve a oportunidade de manifestar-se acerca do alcance do termo “educação” para fins do gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição Federal. Exatamente por essa razão, ficar-se-á restrito à análise e contornos já definidos pela doutrina pátria sem, contudo, descuidar dos dispositivos legais que tratam da matéria.

Para Aliomar Baleeiro, a educação, nos termos definidos pela multicitada norma imunizante, não se restringe ao aspecto didático. De acordo com o eminente autor, que adota um conceito amplo, a educação envolve toda finalidade e engloba a cultura sem finalidade de lucro:

Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático mas toda aquela que aproveita a cultura em geral, como laboratório, centro de pesquisa, o museu, o atelier de pintura e escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente “instituição” acima e fora de espírito de lucro, e não simples “empresa” econômica, sob rótulo educacional ou de assistência social.⁵⁹

Na esteira do entendimento de Baleeiro, Leandro Martins de Souza entende que o conceito de educação, para fins do previsto no art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição, inclui as instituições de ensino formal e as que, de qualquer forma, são voltadas à promoção do “conceito pleno” de educação:

Como instituição de educação, portanto, deve ser considerada toda aquela que volte suas atividades à promoção dos valores que englobam o conceito pleno de educação, nos termos aqui expostos. Não há, em nossa Constituição, qualquer dispositivo limitador desse conceito; ao contrário, o espírito constitucional propugna por uma acepção ampla de educação, a permitir o enquadramento de inúmeras categorias de instituições no albergue imunizante.

⁵⁸ FERREIRA, Dâmares. *Educação escolar pública e educação escolar privada: regimes constitucionais*. Universo Jurídico, agosto 2003. Disponível em: <<http://universojuridico.com.br/doutrinas/>>. Acesso em: 17 fev. 2006.

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 314-315.

Não por isso a imunidade tributária perde seu caráter de especialidade: o que se deve ressaltar é que a interpretação da Constituição deve ser feita de forma plena, sistemática e teleológica, buscando apreender o contexto no qual se originou, bem como os motivos pelos quais cada dispositivo foi inserido, o que já foi demonstrado com relação ao assunto em comento.

Desde as instituições particulares de ensino fundamental, ensino médio ou ensino superior, passando pelas instituições de ensino profissional, de difusão da cultura e do esporte, de educação ambiental, museus, teatros, entre outras, todas podem ser abarcadas pelo instituto da imunidade tributária aos impostos destinadas às instituições de educação, previsto no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal.⁶⁰

Sob um outro enfoque e adotando o mesmo entendimento acima exposto, Antônio Manoel Gonçalves afirma que o conceito amplo é o que melhor define o alcance da norma constitucional que estabelece a imunidade das instituições de educação. Para o referido autor, o ensino pode estar relacionado a qualquer ramo do saber e, desde que vise à transmissão de conhecimentos “úteis” ou “indispensáveis” à educação, deve ser uma atividade abrangida pela imunidade:

A imunidade, para as instituições de ensino que atendem aos requisitos elencados na Lei Complementar (art. 14, do CTN), é abrangente, isto é, para todas as atividades de ensino que atendem aos requisitos elencados na lei complementar (art. 14, do CTN). À evidência, todo ensino está contemplado na imunidade: ciência, esporte, dança, etc. Ora, ensino é a transmissão de conhecimentos úteis ou indispensáveis à educação ou a um fim determinado (cf. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa). O aluno, ao ingressar na escola, vai em busca de conhecimento, de informação, de esclarecimento. Assim, todo curso está incluído no vocábulo ensino (ensino de Português, Matemática, Dança, prática de esportes, qualquer ciência, arte, ofício, etc.).⁶¹

Em que pese ao posicionamento majoritário da doutrina acerca da necessidade de se estabelecer um conceito amplo para a educação, é necessário registrar que a Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, instituiu a isenção tributária ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido em favor das instituições de caráter filantrópico, cultural e científico e às associações civis. E, para o gozo dessa isenção, exigiu-se a observância dos requisitos fixados no § 2º do art. 12 da norma retromencionada, em maior número do que os estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

A partir dessa rápida explanação a respeito dos contornos do conceito de educação, é possível chegar-se à conclusão: a própria Constituição Federal utiliza o termo com significado

⁶⁰ SOUZA, Leandro Martins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 164.

⁶¹ GONÇALES, Antônio Manuel. A imunidade de sociedade de educação sem fins lucrativos. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 14, 1996, p. 114.

ambíguo, ora atribuindo-lhe acepção mais ampla, ora mais restrita. Embora o Supremo Tribunal Federal ainda não se tenha posicionado a respeito da matéria, há norma infraconstitucional que impede a adoção do conceito amplo, a Lei n. 9.532/97, quando insere as instituições de caráter filantrópico, cultural e científico entre as destinatárias da isenção tributária.

3.2.2 INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A definição do conceito de assistência social, embora se revele complexa, não traz as mesmas dificuldades observadas em relação às instituições de educação. A própria Constituição Federal contém dispositivos que auxiliam na construção dos contornos da assistência social, além de haver manifestações proferidas pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do tema em foco.

A Constituição Federal, em seu art. 194, define a seguridade social como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Embora definido como um conjunto integrado de ações, cada segmento referido possui regulação e destinatários específicos no texto constitucional além das peculiaridades que envolvem seu financiamento.

Logo adiante, no art. 196, a Constituição declara que “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas, visando a redução do risco de doença e outros agravos e o acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Portanto, as ações no campo da saúde visam à prevenção do risco de doenças e outros agravos à sua recuperação, na hipótese de haver lesão.⁶²

A previdência social, que também integra a seguridade social, mereceu disciplina própria no art. 201. De acordo com esse dispositivo, a seguridade tem caráter contributivo e filiação obrigatória, observados os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e destina-se ao cobrimento de determinados riscos e à concessão das seguintes prestações a seus segurados:

⁶² GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 109.

- I – cobertura de eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;
- II – proteção à maternidade, especialmente à gestante;
- III – proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;
- IV – salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;
- V – pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º.

E, por fim, no art. 203, a Constituição proclama que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição, tendo como objetivos:

- I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Não obstante as diretrizes fixadas no texto constitucional, há forte divergência na doutrina a respeito da exata definição do conceito de assistência social para fins da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição. Apenas para contextualizar essa problemática, que será desenvolvida nos tópicos seguintes, é possível falar da existência de três correntes doutrinárias: a que atribui ao termo conceito restritivo; a que dá a ele interpretação de forma ampla; e a que apresenta posição intermediária.⁶³

3.2.2.1 CORRENTE RESTRITIVA

Para os doutrinadores que se filiam à corrente restritiva, o conceito de assistência social está adstrito ao que prescreve o art. 203 da Constituição Federal, sendo incompatível a sua extensão a outros segmentos da seguridade social como a saúde e a previdência social.⁶⁴ Entendida sob esse enfoque, a assistência social, necessariamente, deverá observar os comandos fixados no texto constitucional: ser prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição e ter por objetivos as ações enumeradas naquele dispositivo.

⁶³ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 110.

⁶⁴ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 110.

Esse entendimento é compartilhado, também, por Celso Barroso Leite, que ressalva que a assistência social é espécie do gênero filantropia e compreende os programas essenciais ou mínimos destinados à subsistência de pessoas consideradas hipossuficientes:

O conceito de filantropia é amplo, complexo, voltado em geral para ações de maior porte e por vezes de efeitos menos objetivos e menos diretos, destinadas inclusive a pessoas que desfrutam de satisfatórias condições de vida. O de assistência social, mais modesto, diz respeito sobretudo a programas essenciais ou até emergenciais, destinados a pessoas que dependem delas para a própria subsistência ou pouco mais, isto é, pessoas necessitadas, carentes.⁶⁵

Em outro trecho de sua obra, o referido autor reforça a idéia de que a assistência social deve visar ao atendimento dos mínimos sociais, tal como definido no art. 203 da Constituição, sob pena de se desvirtuar o conceito de assistência social como uma ação destinada a atender às necessidades básicas do indivíduo:

É evidente que a assistência social deve ser prestada em nível modesto, em verdade mínimo, pois se trata somente de assegurar o indispensável. Isso não está expresso na Constituição, decerto por ser óbvio; porém está explicitado não só no mencionado art. 1º da LOAS (“provisão dos mínimos sociais”), mas também no parágrafo único do seu art. 2º (“garantia dos mínimos sociais”).

Repetindo um pouco, uma entidade que oferece, por exemplo, programas culturais gratuitos de alto nível dá a pessoas que não dispõem de recursos para pagar por eles uma oportunidade valiosa que não deixa de ter algum sentido filantrópico. Entretanto, isso não corresponde a uma necessidade básica, vital, dessas pessoas, que decerto apreciam programas culturais requintados, mas podem viver sem eles. Ainda por outras palavras: trata-se de algo mais e não de um mínimo; e em última análise é essa a principal diferença entre filantropia e assistência social.⁶⁶

Ao consignar seu entendimento contrário à ampliação do conceito de imunidade das instituições de assistência social, Ana Neyle Olímpio Holanda afirma: a imunidade deve ser interpretada restritivamente e não contempla entidades que não promovam atividades enquadradas no comando constitucional:

Não concordamos com a defesa irrestrita e incondicionada da concessão do benefício da imunidade de impostos a todos os estabelecimentos de ensino e hospitais sob o pretexto de prestarem relevantes serviços à sociedade, sejam eles filantrópicos ou não. A imunidade tem de ser restritivamente

⁶⁵ LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: LTr, 1998, p. 31.

⁶⁶ LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: LTr, 1998, p. 76.

interpretada.⁶⁷

Portanto, na linha do pensamento dos doutrinadores que se filiam a essa corrente, o conceito de assistência social deve guardar relação com os objetivos delineados no art. 203 da Constituição e não admite a possibilidade da inclusão das ações de saúde e de previdência social.

3.2.2.2 CORRENTE EXTENSIVA

Uma parte respeitável da doutrina apresenta posicionamento diverso do que fora apresentado acima pela corrente restritiva. Para quem defende uma ampliação do conceito de assistência social, a imunidade de que trata o art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição transcende os objetivos delineados no art. 203 da Carta Magna e inclui, também, as ações de saúde e previdência social.

Para Ives Gandra da Silva Martins, a interpretação das imunidades deve ser extensiva, tendo em vista que é o próprio Constituinte “que retira do Poder Tributante Potencial Área de Sua Atuação Impositiva, razão pela qual não pode permitir que venha a reduzir *pro domo suo* o campo previamente proibido”.⁶⁸ Na esteira do pensamento desse autor, as ações de saúde e previdência social situam-se num contexto de melhoria da condição social dos destinatários das ações de assistência social, razão pela qual não há que se falar em desvinculação dos objetivos traçados na Constituição:

Ora, se o art. 165 é dedicado à melhoria da condição social e os termos assistência médica, previdência social, assistência social, benefício social estão vinculados à referida melhoria, à evidência, toda a instituição que, respeitados os requisitos formais, prestar assistência pertinente ao artigo de denso conteúdo social do título “Ordem Econômica e Social”, será necessariamente uma instituição de assistência social.⁶⁹

⁶⁷ HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. Imunidade impositiva: verificação de atendimento às determinações constitucionais, por parte das instituições de educação e de assistência social. *Tributação em Revista*, [s.n.], ano 4, n. 16, fev. 2000, p. 63.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações de hipótese de efeitos pretéritos em revogação de isenção – conformação de isenção e imunidade no sistema brasileiro de Direito Tributário – perfil constitucional das instituições de assistência social – Parecer. *Cefir – Revista de Imposto de Renda*: São Paulo, ano XXVIII, n. 208, nov. 1984, p. 10-21.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações de hipótese de efeitos pretéritos em revogação de isenção – conformação de isenção e imunidade no sistema brasileiro de Direito Tributário – perfil constitucional das instituições de assistência social – Parecer. *Cefir – Revista de Imposto de Renda*: São Paulo, ano XXVIII, n. 208, nov. 1984, p. 20.

Em reforço ao argumento acima, Maria Luiza Mestriner entende que a assistência social envolve um conjunto de ações de iniciativa pública e privada, além de assentar que a Constituição Federal, quando delinea, no art. 203, os objetivos a serem perseguidos na área da assistência social, está, na verdade, referindo-se à área pública, não à privada, que possui maior flexibilidade para exercer suas atividades.⁷⁰ Por essa razão, considerando que as destinatárias da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição sejam as instituições privadas, o conceito de assistência social deve ser alargado, de forma a contemplar outras ações além daquelas previstas no art. 203 da Lei Maior:

Quando particular, a assistência caracteriza-se geralmente por iniciativas institucionalizadas em organizações sem fins lucrativos, direcionadas a dificuldades específicas: relativas à criança, à terceira idade, ao deficiente ou portador de necessidades especiais, ao imigrante, ao abandonado, entre outras. Quando pública, poderá ter ou não o estatuto da política social, ainda que ela incida na esfera pública.⁷¹

Alberto Xavier posiciona-se de forma semelhante a Maria Luiza Mestriner e afirma que o conceito de assistência social não se restringe aos objetivos do art. 203 da Constituição. A qualificação de uma instituição como de assistência social deve levar em consideração conceitos de direito privado, peculiar a essas entidades:

Ora, a verdade é que as instituições de assistência social a que o art. 150, VI, “c” da Constituição se refere são instituições privadas, visto o escopo garantístico das imunidades constitucionais ter essencialmente por destinatários os cidadãos particulares. Em relação a esses últimos, a sua qualificação como instituições de assistência social não pode ser efetuada à luz do conceito de assistência social do art. 203 da Constituição, específico das entidades públicas, mas à luz dos conceitos de direito privado.⁷²

O ex-Ministro do STF, Nelson Jobim, ao analisar o tema em foco, disse que, embora a Constituição, no art. 203, tenha delimitado as ações e os objetivos da assistência social, tal conceito, referente ao artigo acima, não pode ser universalizado como um conceito constitucional de assistência social:

No caso da Constituição de 1988, constata-se, portanto, que o conceito de

⁷⁰ MESTRINER, Maria Luiza. *O Estado entre a filantropia e a assistência social*. São Paulo: Cortez, 2001, p. 16.

⁷¹ MESTRINER, Maria Luiza. *O Estado entre a filantropia e a assistência social*. São Paulo: Cortez, 2001, p. 16.

⁷² XAVIER, Alberto. *As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 23-24.

“assistência social” utilizado no capítulo da seguridade social, não pode ser universalizado como “conceito constitucional de assistência social”. É um conceito restrito ao subsistema constitucional da seguridade social e somente nesse subsistema circula com coerência, posto que nele e para ele são produzidas as condições de aplicação do conceito.⁷³

Com efeito, a partir da abordagem do pensamento da corrente extensiva, pode-se concluir que o conceito de assistência social não se restringe às ações e os objetivos traçados no art. 203 da Constituição Federal. A assistência social só pode ser concebida dentro de uma perspectiva ampla e integrada com as ações de saúde e previdência social.

3.2.2.3 CORRENTE INTERMEDIÁRIA

Para a corrente intermediária, uma interpretação sistemática da constituição conduz à conclusão de que o conceito de assistência social envolve não apenas as ações estabelecidas no art. 203 da Constituição, mas também as da área da saúde, uma vez que estas se destinam ao atendimento dos mínimos existenciais e constituem pressuposto inafastável do respeito ao direito à vida.⁷⁴

Embora a Constituição tenha dado tratamento diferenciado à saúde, não se pode negar o seu caráter de assistência, na medida em que deve ser prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição.⁷⁵ É nesse contexto que Ricardo Lobo Torres elabora o conceito de assistência social e afasta as entidades de previdência privada:

O conceito de instituição de assistência social, para o efeito de reconhecimento da imunidade não coincide integralmente com o da Lei n.º 8.742/93, eis que esta cuida precipuamente da atividade estatal de garantia dos mínimos sociais e da ação administrativa de controle da efetivação do sistema descentralizado e participativo de assistência social. No conceito de assistência social se subsume também o de assistência médica, assim entendida a prestada por instituições e hospitais beneficentes, não obstante a circunstância de o art. 194 da CF estremar as ações de saúde das de previdência e assistência social. Mas é necessário, evidentemente, que a prestação de saúde tenha por objetivo a garantia do mínimo existencial.⁷⁶

A corrente intermediária se conforma mais ao posicionamento que o Supremo

⁷³ JOBIM, Nelson. Imunidade das entidades fechadas de previdência privada. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 2, out./dez. 1994, p. 118.

⁷⁴ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 127.

⁷⁵ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 128.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isenções*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 258-259.

Tribunal Federal vem trilhando sobre a matéria. Em seus julgados, tem entendido o Pretório Excelso que o conceito de assistência social envolve as ações de assistência social, de saúde e de previdência privada fechada em que não haja contribuição dos beneficiários. Esse entendimento foi sumulado pelo tribunal, conforme se verifica no verbete da Súmula 730:

A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

Em linha de conclusão deste tópico, cabe ressaltar que, em relação à gratuidade dos serviços prestados pelas instituições de assistência social, tendo em vista o comando constitucional no sentido de que as ações de assistência social devem ser prestadas independentemente de contribuição, o STF tem entendido que não descaracteriza a natureza assistencial e sem fins lucrativos da entidade a cobrança de parcela dos serviços prestados, caso o destinatário tenha condições econômicas para arcar com parte dos custos. Nesse sentido, o ex-Ministro Moreira Alves, em decisão liminar proferida nos autos da ADI 2.028-5, afirmou:

Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face da escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter piedoso da vida econômica.⁷⁷

3.3 OS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI

O dispositivo constitucional que define a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, é claro e dispõe que essas entidades devem atender aos requisitos estabelecidos em lei:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI – instituir impostos sobre:
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da

⁷⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.028-5. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 14 de julho de 1999. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio 2008.

lei.

Embora, à primeira vista, o comando da norma constitucional não ofereça espaço para controvérsias, a doutrina especializada tem travado grande debate em torno da eficácia e da aplicabilidade do dispositivo e, principalmente, em torno da lei que deve estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade: lei ordinária ou complementar. Desse modo, com vista a oferecer uma visão dessa matéria, discorre-se, nos tópicos que se seguem, sobre cada controvérsia.

3.3.1 EFICÁCIA E APLICABILIDADE DA NORMA IMUNITÓRIA

Em capítulo anterior deste trabalho, no qual se analisaram o perfil e o conceito da imunidade tributária, afirmou-se que a norma imunitória é uma regra de estrutura, uma vez que dispõe sobre a construção de outras normas, direcionadas ao legislador infraconstitucional complementar, quando regula as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), ou ao ordinário, quando institui os tributos de sua competência.⁷⁸

A norma imunizante, embora considerada uma regra de estrutura, tem a sua eficácia e a sua aplicabilidade distinta em relação a cada destinatário da imunidade tributária. Isso significa que a eficácia da imunidade pode ser plena, contida ou limitada, de acordo com a situação concreta entre as imunidades a que se refere o texto constitucional.⁷⁹

José Afonso da Silva classifica as normas constitucionais do seguinte modo: i) de eficácia plena e aplicabilidade imediata; ii) de aplicabilidade imediata, mas passíveis de restrição; e iii) de eficácia limitada ou reduzida.⁸⁰

De acordo com o referido autor, as normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata são as que receberam do legislador constituinte normatividade suficiente para sua aplicação imediata, ao ponto de estarem aptas a desencadear imediata e plenamente os seus efeitos. As normas de eficácia contida ou restringível também recebem normatividade suficiente para sua

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 93.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 94.

⁸⁰ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 261-262.

aplicação imediata, mas poderão sofrer restrições pelo legislador infraconstitucional, seja por meio de lei ordinária ou complementar. Por último, as normas constitucionais de eficácia limitada são as que não receberam normatividade suficiente para sua aplicação, pois dependem da edição de legislação integradora para produzir efeitos práticos.⁸¹

A partir da classificação acima, cabe situar em que patamar estão as normas que definem a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, ponto em que a doutrina diverge quanto ao correto enquadramento da regra imunitória.

Aires F. Barreto, partindo da classificação das imunidades em condicionadas e incondicionadas, afirma que a Constituição subordina a eficácia plena de determinadas imunidades ao cumprimento de determinadas condições (requisitos), estabelecidas por norma infraconstitucional:

Existem duas diferentes classes de imunidades: as incondicionadas e as condicionadas. Por imunidades incondicionadas deve entender-se aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou, dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia. Diversamente destas, as imunidades condicionadas só operam plenamente diante de norma infraconstitucional integrativa. É dizer, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.⁸²

Esse também é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a imunidade das instituições de educação e assistência social está contemplada em norma de eficácia limitada. Na opinião desse doutrinador, caso não houvesse lei complementar que definisse os requisitos exigidos pelo texto constitucional, não haveria possibilidade de aplicar a imunidade em favor dessas entidades.⁸³

Em inovadora e interessante abordagem, Regina Helena Costa comenta que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição é de eficácia contida, e não limitada, como tem sustentado a doutrina majoritária.

⁸¹ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 261-262.

⁸² BARRETO, Aires F. *Contribuições sociais: imunidades das instituições beneficentes de assistência social*. V. 3. São Paulo: Dialética, 1999, p. 10-11.

⁸³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 106.

A autora fundamenta seu pensamento, inicialmente, no fato de que as normas imunizantes contêm um comando negativo, de proibição, e que, de acordo com as regras de hermenêutica, as normas proibitivas dispensam regulamentação.⁸⁴ Para além dessas peculiaridades, por ser a imunidade um direito fundamental, a aplicabilidade da imunidade estaria assegurada pelo dispositivo constante do § 1º do art. 5º da Constituição, que dispõe que “as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”⁸⁵

Ademais, para ser considerada imunidade, a regra de exoneração, além de estar prevista no texto constitucional, deve ter eficácia plena ou contida e proporcionar a sua aplicação imediata, porque, se a norma constitucional não definir completamente a situação da exoneração tributária e remetê-la ao legislador infraconstitucional, estar-se-á diante de uma isenção, não de uma imunidade.⁸⁶

Para arrematar seu raciocínio, a doutrinadora apresenta um exemplo prático, no qual fica clara a sua posição a respeito do tema:

Exemplifique-se com a imunidade mútua das pessoas políticas (art. 150, VI, “a”, da CF). Nessa hipótese a Lei Maior não aponta para a edição de lei complementar – o que faz concluir que se trata de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, que não demanda regulamentação. Em algumas hipóteses de imunidades, diversamente, o legislador infraconstitucional é chamado a complementar o preceito constitucional. Pode ocorrer, assim, que a mesma vontade constitucional idônea a estabelecer a imunidade remata ao legislador infraconstitucional a incumbência de fixar os requisitos e/ou condições para a fruição do benefício. Nesse caso a norma terá eficácia plena até a edição do ato normativo redutor de seu âmbito eficaz – vale dizer, será autêntica norma de eficácia contida ou restringível.

[...]

É o caso, por exemplo, das imunidades hospedadas no art. 150, VI, “c”, da Constituição da República, relativas à vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.⁸⁷

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 97.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 95.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 95.

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 97-98.

Embora o posicionamento acima não seja majoritário na doutrina, na qual prevalece o entendimento de que a imunidade das instituições de educação e assistência social seja de eficácia limitada, é relevante registrar que encontra ressonância na obra de José Afonso da Silva, autor da classificação das normas constitucionais:

Embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), ela própria já estabelece mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes. A lei complementar poderá apenas estabelecer restrições à sua eficácia e aplicabilidade; no caso, não será rigorosamente lei complementar, pois não integra a eficácia das normas que contêm aqueles princípios; ao contrário, será lei restritiva da eficácia e aplicabilidade de referidas normas, que, por isso, se transformam em verdadeiras normas de eficácia contida.⁸⁸

3.3.2 LEI ORDINÁRIA *VERSUS* LEI COMPLEMENTAR

Seja qual o posicionamento que se adote em relação à eficácia e à aplicabilidade da norma constitucional imunitória, o fato é que, por expressa imposição da Constituição, torna-se necessária a fixação dos requisitos por meio de lei a ser expedida pelo legislador infraconstitucional. Nesse aspecto – como, de resto, ocorre em relação a qualquer outro tema que envolve a imunidade tributária –, a doutrina diverge quanto à natureza da lei, alguns afirmam tratar-se de lei ordinária, enquanto outros são categóricos e dizem referir-se a lei complementar.

A corrente doutrinária que defende a utilização de lei ordinária como o instrumento apto a definir os requisitos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição baseia-se no seguinte argumento: em todas as hipóteses em que a Constituição quis que determinada matéria fosse objeto de lei complementar, ela o fez de forma expressa. E, no caso da imunidade das instituições de educação e assistência social, a norma faz referência, apenas, ao termo “lei” sem qualquer adjetivação.⁸⁹

Celso Ribeiro Bastos, ao anotar as distinções entre lei ordinária e complementar, ressalta: um dos aspectos que as diferenciam é o campo material, reservado a lei

⁸⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 690-691.

⁸⁹ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 136.

complementar, estar expressamente consignado na Constituição. Com efeito, quando a Lei Maior não fizer referência expressa a esse instrumento normativo, deve-se entender que a matéria pode ser veiculada por meio de lei ordinária:

Um dos traços que individualizam a lei complementar é o fato de só poder tratar das matérias que expressamente a Constituição diz ser própria dessa espécie normativa. Nenhuma outra pode cuidar dos assuntos afetos a essa sorte de lei. Daí a razão de ser ela imodificável pelas leis em geral. É que ela (lei complementar) desfruta de matéria própria, subtraída da competência das demais normas.⁹⁰

Ao dissertar sobre a exigência imposta pela Constituição para o caso específico da imunidade das instituições de educação e assistência social, Ricardo Lobo Torres afirma ser a lei ordinária o veículo adequado para estabelecer os requisitos de que trata o texto constitucional:

A regulamentação das imunidades expressamente declaradas na CF será sempre por lei complementar, salvo na hipótese do art. 150, VI, c, que permite que a lei – sem adjetivo – crie requisitos para a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, pela razão evidente de que tais pessoas têm sua existência disciplinada pela legislação ordinária; observe-se, entretanto, que nesta última hipótese, cuida-se menos de regulamentação das imunidades que das condições para a legalização das entidades protegidas.⁹¹

Conclui-se, portanto, que, para a corrente que advoga ser possível a imposição dos requisitos a serem observados pelas instituições de educação e assistência social por meio de lei ordinária, o simples fato de que a Constituição não tenha adjetivado o veículo normativo – utilizou-se, apenas, do termo lei – autoriza a utilização dessa espécie normativa.

Entretanto, existe forte oposição à adoção da lei ordinária na doutrina pátria. Com base numa interpretação sistemática da Constituição, há quem afirme que somente a lei complementar poderá estabelecer os requisitos necessários para o exercício da imunidade de que trata o art. 150, inciso VI, alínea c, da Lei Maior. Esse entendimento é respaldado, segundo essa corrente doutrinária, na interpretação conjunta da norma imunizante e do art. 146 da Constituição:

⁹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 309.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isenções*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 63-64.

Art. 146. Cabe à lei complementar:
II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Regina Helena Costa, que se filia a esse entendimento, é contundente ao afirmar: “a vinculação entre a imunidade tributária e a lei complementar é inafastável, pois a norma imunizante, quando passível de regulamentação, demanda que a intermediação legislativa ocorra por meio dessa espécie legislativa, por força do disposto no art. 146, II, da CF”.⁹²

Embora a lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição ainda não tenha sido editada, a doutrina e a jurisprudência dos tribunais são unânimes em sustentar que o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) foi recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar e seus dispositivos só podem ser alterados por norma de igual estatura.⁹³

Entre os aspectos que distinguem a lei complementar da ordinária, a doutrina costuma mencionar o *quorum* qualificado (de maioria absoluta) para a aprovação da primeira e o de maioria simples para a segunda, além do campo material expressamente reservado às leis complementares pela Constituição. No entanto, um dos aspectos considerados de maior relevância para a exigência da lei complementar como o instrumento adequado para fixar os requisitos para o exercício da imunidade é a sua característica de lei nacional, não passando despercebido por Sacha Calmon Navarro Coelho:

Não é, nem poderia ser lei ordinária. Uma, porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição, se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de emenda à Constituição. Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa Constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las. A duas, porque seria admitir duas fórmulas constitucionais para operar uma só matéria, a regulação das limitações ao poder de tributar. Havia antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 150, VI, “c”, prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma limitação específica ao poder de

⁹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001, p. 99.

⁹³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 166.

tributar.⁹⁴

Ao analisar a questão em foco, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal entendeu não haver vácuo legislativo em relação à imunidade das instituições de educação e assistência social, uma vez que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela atual Carta Política:

Imunidade tributária – Entidades voltadas à assistência social. A norma inserta na alínea “c” do inciso VI do artigo 150, da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita alínea “c” do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do art. 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade.⁹⁵

Após definir, ao longo deste capítulo, o marco legal de atuação das entidades do Terceiro Setor, no qual se incluem as instituições de educação e assistência social; pesquisar o conceito de educação e assistência social para fins do exercício da imunidade tributária; e, ao final, abordar as controvérsias que envolvem a eficácia e a aplicabilidade da regra imunitória e do papel das leis complementar e ordinária como veículos aptos a estabelecer os requisitos de que trata o art. 150 da Constituição, a atenção será focada na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da imunidade.

CAPÍTULO IV

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Conforme já foi abordado em oportunidade anterior, a imunidade das instituições de educação e assistência social não alcança todos os impostos, mas apenas os que incidem sobre o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades, consoante disposição constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI – instituir impostos sobre:
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 349-350.

⁹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Mandado de Injunção n. 420. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 23 de setembro de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

Por sua vez, de acordo com a classificação dos impostos, sistematizada no Código Tributário Nacional, o alcance do texto constitucional abrangeria os seguintes impostos: a) impostos sobre o patrimônio: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos (ITBI); e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); b) imposto sobre a renda: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR); c) imposto sobre serviços: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Portanto, se se levar em consideração apenas a classificação estabelecida no Código Tributário Nacional, a imunidade dessas instituições não afastaria a incidência dos seguintes impostos: i) impostos sobre o comércio exterior: Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE); ii) imposto sobre a produção e circulação: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); iii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias: Imposto sobre Operações de Mercadoria e Circulação de Serviços (ICMS); e iv) impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários: Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Entretanto, apesar de os impostos acima citados não terem sido expressamente mencionados no texto constitucional, a doutrina majoritária entende que a interpretação da imunidade das instituições de educação e assistência social não deve levar em consideração a classificação dos impostos estabelecida no CTN, mas os valores que a imunidade visa prestigiar.⁹⁶ Nesse sentido, já afirmou Hugo de Brito Machado:

Dizer-se que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, ou a renda, ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto ao final pesa sobre o patrimônio, ou sobre a sua expressão dinâmica, a renda. Por isto mesmo, a rigor, a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da

⁹⁶ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 257.

garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar.⁹⁷

No mesmo sentido do que foi defendido acima, o STF tem reiteradamente decidido que “não há que invocar para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação de impostos, adotados por normas infraconstitucionais.”⁹⁸

As finalidades essenciais das instituições⁹⁹ referem-se aos objetivos a serem perseguidos nos atos de constituição da pessoa jurídica, e cabe ressaltar que essas metas devem guardar relação de pertinência com a educação e a assistência social, valores que a Constituição Federal visou assegurar ao conferir a imunidade em favor dessas entidades.¹⁰⁰

Apresentadas essas informações iniciais, passa-se à análise das principais controvérsias na jurisprudência do STF a respeito da imunidade das instituições de educação e assistência social.

4.1 IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO

Quando se trata de analisar a imunidade sobre o patrimônio das instituições, duas situações práticas podem ocorrer: i) o bem que integra o patrimônio da entidade está sendo utilizado em suas finalidades; e ii) esse mesmo bem não esteja sendo utilizado diretamente em suas finalidades, como ocorre, por exemplo, quando o bem não está sendo usado (ocioso) ou utilizado por terceiros.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade das instituições de educação e assistência social e a Lei n. 9.532/97*. V. 2. São Paulo: Dialética, 1998, p. 68.

⁹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

⁹⁹ A propósito da expressão “relacionada” às finalidades essenciais, constante do texto constitucional, Fernando Borges Mânica faz referência ao interessante aresto do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul em que se fez a distinção entre os termos “vinculadas” e “relacionadas”, utilizados pelo art. 150 da CF:

“Tributário. Entidade assistencial. Imunidade do patrimônio relacionado com as finalidades essenciais. Imóvel locado. IPTU. Repetição do indébito. Natureza em face de não-ocorrência do fato gerador.

1. Imunidade do patrimônio relacionado às finalidades essenciais. Distinção entre imunidade vinculada e relacionada. Desde a CF/88, existe imunidade vinculada (art. 150, VI, a, e § 2º) e relacionada (art. 150, VI, b e c, e § 4º). A vinculada, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, abrange apenas os bens necessários para poder funcionar. São, por exemplo, o prédio onde se acha instalada, os móveis e os aparelhos. A relacionada, mais ampla, abrange também os bens de aproveitamento indireto. São, por exemplo, os utilizados como fonte de receita para realizar as finalidades essenciais.

2. Imóvel locado. O imóvel de entidade assistencial, objeto de locação, com os respectivos aluguéis usados, inclusive com base em previsão estatutária, não se encontra vinculado, mas relacionado a elas. Isso basta para fazer jus à imunidade tributária. Exegese do art. 150, VI, alínea c, combinado com o parágrafo quarto”.

¹⁰⁰ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 258.

Em relação à primeira hipótese, não há controvérsia na doutrina e na jurisprudência dos tribunais a respeito da incidência da norma imunizante, se a instituição está destinando o bem à consecução de suas finalidades e cumpre os requisitos estabelecidos em lei. Exemplo típico dessa imunidade é o impedimento da incidência do IPVA e do IPTU em relação aos veículos automotores e aos imóveis urbanos das instituições de educação e assistência social, utilizados em suas finalidades essenciais.

Entretanto, o mesmo consenso não se verifica em relação à segunda hipótese, principalmente quando o bem que integra o patrimônio da instituição está sendo utilizado por terceiro, seja por arrendamento ou por locação. Nessa hipótese, mesmo que a doutrina majoritária e a jurisprudência do STF entendam que a imunidade afasta a incidência dos impostos sobre o patrimônio, desde que os recursos auferidos com essa atividade sejam revertidos em proveito das finalidades da entidade, há posicionamento em sentido contrário.¹⁰¹

A jurisprudência do STF já é pacífica no sentido de reconhecer a imunidade do IPTU de imóveis pertencentes a instituições ainda que alugados a terceiros, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades essenciais. Veja-se o teor da ementa do aresto:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições assistenciais (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a afastar a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais. Precedentes.¹⁰²

Em outro julgado, o mesmo tribunal compreendeu que sobre o imóvel de propriedade de uma instituição de educação, ainda que utilizado como estacionamento dos estudantes, não poderia incidir o IPTU, sob o argumento de não estar desvinculado das atividades essenciais da entidade:

Imunidade tributária. Instituições de educação.
1 – Esta Primeira Turma, ao julgar recentemente o RE 308.449, que versava hipótese análoga à presente e em que era recorrida a ora recorrida neste recurso extraordinário, assim decidiu:

¹⁰¹ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 259.

¹⁰² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 390.451-5/MG. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 23 de novembro de 2004. STF, Brasília, 2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, 'c'): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.

2 – E igualmente, também em hipótese análoga à presente e em que também a recorrida era a ora recorrida, o Ministro Carlos Velloso, da 2ª Turma deste Tribunal, negou seguimento ao RE 308.447, visto que “os imóveis da instituição de educação, porque são utilizados como estacionamento para alunos”.

3 – Desse entendimento não dissentiu o acórdão recorrido.¹⁰³

Em outro julgado que envolvia situação distinta, em que uma instituição de assistência social mantinha uma livraria em imóvel de sua propriedade – portanto, uma atividade que não estava relacionada com suas finalidades essenciais –, o STF entendeu ser aplicável a regra da imunidade para afastar a incidência do IPTU, desde que as rendas auferidas com a atividade fossem aplicadas nas finalidades essenciais da entidade:

Limitações constitucionais ao poder de tributar. Imunidade. Entidade beneficente. IPTU.

O Tribunal *a quo* seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município.¹⁰⁴

Em 2003, o STF editou a Súmula n. 724, em cujo verbete o tribunal assenta o entendimento de que, “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel, pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

A mesma fundamentação que o tribunal vem mantendo em relação ao IPTU foi utilizada para afastar a cobrança do ITBI relativamente à aquisição de imóvel locado a terceiro por uma instituição de educação, em que os aluguéis eram aplicados em suas finalidades institucionais:

Recurso extraordinário. Senac. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade.

¹⁰³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 308.448-8/DF. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 25 de março de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

¹⁰⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 345.830-2/MG. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 8 de outubro de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

Falta prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (art. 150, VI, “c”, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais.

Por identidade de razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicado em suas finalidades institucionais.¹⁰⁵

Em todos os casos elencados acima, é possível perceber que os bens integradores do patrimônio das instituições não estavam sendo utilizados diretamente em suas finalidades essenciais: educação e assistência social. Não obstante esse fato, o STF tem entendido que, se as rendas auferidas com essa utilização do bem por terceiro, ou em atividade desvinculada dos objetivos institucionais pela própria instituição, forem aplicadas nas finalidades essenciais, deve incidir a imunidade para afastar a cobrança do imposto. Em outras palavras, o fundamento utilizado pelo tribunal tem por objetivo a preservação dos valores que a Constituição visou preservar (educação e assistência social) numa autêntica aplicação da interpretação teleológica.

Essa tendência do tribunal ficou clara no julgamento do RE n. 237.718-6/SP, no qual o Ministro Sepúlveda Pertence, relator do processo, fez as seguintes considerações sobre a imunidade em foco:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão — conforme ao do precedente anterior à Constituição — é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar.¹⁰⁶

Entretanto, no entendimento de abalizada doutrina, ao invocar unicamente os valores que inspiram a imunidade das instituições de educação e assistência social como argumento para afastar a incidência de impostos sobre bens que não estão sendo utilizados nas

¹⁰⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 235.737/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 13 de novembro de 2001. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

¹⁰⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 237.718-6/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 29 de março de 2001. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

finalidades essenciais dessas entidades, o tribunal acaba tornando letra morta outros valores e princípios consagrados na Constituição, a exemplo do princípio da generalidade da tributação e o dispositivo constante do § 4º do art. 150 da Lei Maior.¹⁰⁷

Para Fernando Borges Mânica, a exploração econômica do bem, seja diretamente ou por meio da sua locação a terceiro, torna a sua utilização não relacionada com as finalidades essenciais; apenas a renda auferida com a exploração estará relacionada com as finalidades. Desse modo, conclui o autor, apenas sobre a renda é que deve ser afastada a incidência de imposto, não sobre o bem, porque este não atendeu ao comando constitucional.¹⁰⁸

Ademais, lembra o autor, a hermenêutica constitucional não dispensa a aplicação do princípio da unidade da Constituição, segundo o qual esta deve ser analisada como algo uno e indecomponível, de sorte a não deixar margem a contradições. Ao ignorar a restrição de que a utilização dos bens deve estar relacionada às finalidades essenciais das instituições, o STF acaba por ignorar a existência do dispositivo do § 4º do art. 150 da Constituição.¹⁰⁹

Em que pese à percuciente observação do autor, a conclusão acerca do posicionamento do STF demanda a análise da aplicação da imunidade a outros impostos, conforme será demonstrada nos tópicos seguintes.

4.2 OUTROS IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Uma outra discussão que emergiu em relação à imunidade das instituições de educação e assistência social diz respeito à possibilidade de aplicar-se a imunidade em relação a outros impostos que não atingem diretamente o patrimônio, a renda ou os serviços dessas entidades. São exemplos típicos desses impostos o II, o IPI, o ICMS e o IOF.

A jurisprudência do STF é tranqüila a respeito da possibilidade de a imunidade dessas instituições alcançar outros impostos que não agravem diretamente o patrimônio, a renda e os serviços dessas pessoas jurídicas, conforme se constata do teor da ementa do seguinte aresto:

¹⁰⁷ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 261-266.

¹⁰⁸ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 261-266.

¹⁰⁹ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 261-266.

Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos. C.F., art. 150, VI, “c”.

I – Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação de imposto adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

II – Precedentes do STF: RE 203.755-ES, RE 87.913-SP, RE 89.173-SP, RE 88.671-RJ, RE 193.969-SP, RE 186.175-SP e RE 225.673 (AgRg)-SP.¹¹⁰

Nesse sentido, já decidiu o STF que a imunidade das instituições de educação e assistência social alcança o IOF sobre aplicações financeiras, tendo em vista que esse investimento dos recursos da entidade visa, exatamente, evitar a sua corrosão inflacionária e preservar o valor real do patrimônio:

Constitucional. Tributário. Imunidade. Instituição de ensino sem fins lucrativos. IOF sobre aplicações bancárias. Art. 150, VI, “c”.

Hipótese em que o tributo incide sobre o patrimônio das entidades da espécie, representado por ativos financeiros, ofensa à imunidade prevista no dispositivo em referência.¹¹¹

A mesma interpretação foi adotada no julgamento de outro recurso, em que se analisava a aplicação da imunidade em relação ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, na aquisição de bens do exterior, para serem utilizados nas finalidades da instituição. No voto condutor, o Ministro Maurício Corrêa ressaltou que, estando comprovada a utilização do bem nas finalidades da instituição, estaria satisfeita a condição do § 4º do art. 150 da Lei Maior, razão pela qual a aplicação da imunidade era medida inafastável:

Agravo regimental em agravo de instrumento. Imunidade tributária. Imposto sobre produtos industrializados e imposto de importação. Entidade de assistência social.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos.¹¹²

¹¹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

¹¹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 249.980-3/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 23 de abril de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

¹¹² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 378.454-2/SP. Relator: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, 15 de outubro de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

No caso acima, é importante registrar que a aquisição do bem ocorreu no exterior, circunstância que torna a instituição imune contribuinte de fato e de direito. Por sua vez, quando a instituição revestir-se apenas da qualidade de contribuinte de fato, o STF não admitirá a aplicação da imunidade.¹¹³

4.3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

No capítulo anterior, quando foi analisado o perfil das instituições destinatárias da imunidade, sustentou-se que a gratuidade dos serviços não é requisito imprescindível para o gozo do benefício. Entretanto, uma questão que tem suscitado debate acalorado na doutrina diz respeito à possibilidade de a imunidade alcançar os serviços que não guardem relação de pertinência com as finalidades essenciais dessas entidades. A propósito do tema, o STF já decidiu que é possível a aplicação da imunidade, desde que a renda seja revertida para as finalidades da instituição:

Imunidade tributária. CF, art. 150, VI, “c”. Serviço Social do Comércio - Sesc. Imposto sobre serviços. Prestação de serviços de diversão pública. A renda obtida pelo Sesc na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Carta da República. Precedentes da Corte: RE 116.188-4.¹¹⁴

No mesmo sentido do julgado acima transcrito, o STF afastou a incidência do ISS sobre os valores cobrados em razão de estacionamento em imóvel de propriedade de uma instituição de assistência social, sob o argumento de que tais importâncias seriam destinadas ao custeio de suas atividades. Confira a ementa do aresto:

Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”, da Constituição. Instituição de assistência social. Exigência de imposto sobre serviços calculado sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos no pátio interno da entidade. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no disposto sob destaque. Precedente desta Corte: RE

¹¹³ MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 271-272.

¹¹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 155.822/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 20 de setembro de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

Com efeito, a partir dos julgados até aqui colacionados, é possível concluir que, para o STF, a aplicação da imunidade prescinde da classificação dos impostos em normas infraconstitucionais e da vinculação entre a atividade exercida e as finalidades essenciais das instituições. O fundamento utilizado pela Corte Suprema, de cunho eminentemente teleológico, é o fato de as rendas auferidas pela atividade serem revertidas em favor da entidade ou o patrimônio ser destinado à utilização nas finalidades da pessoa jurídica.

4.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Certamente a questão que vem causando maior controvérsia na doutrina e também no próprio STF diz respeito à aplicação da imunidade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS nas operações de venda de produtos realizadas pelas instituições de educação e assistência social. A dificuldade que envolve essa questão reside, basicamente, em dois aspectos. O primeiro é saber até que ponto a aplicação da imunidade não implicaria malferir o princípio constitucional da livre concorrência; o segundo é que, nessas operações, há repercussão tributária, uma vez que quem suporta o ônus do imposto é o terceiro adquirente da mercadoria (contribuinte de fato), enquanto a instituição reveste-se da qualidade de contribuinte de direito.

A Primeira Turma do STF já havia firmado entendimento no sentido de que a imunidade não alcança o ICMS incidente nas operações de venda de produtos fabricados pela instituição, tendo em vista a repercussão econômica do imposto sobre o adquirente do produto. Desse modo, entendeu aquele órgão do tribunal que, por se revestir da condição de contribuinte de direito, a incidência do imposto não atingiria o patrimônio, nem desfalcaria as suas rendas, nem reduziria a eficácia dos seus serviços:

ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade.

Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no

¹¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 144.900/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 22 de abril de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades.¹¹⁶

Por sua vez, a Segunda Turma do STF, no julgamento do RE n. 210.251-2/SP, teve a oportunidade de analisar o caso da venda de pães pela instituição de assistência social denominada Lar de Maria. Nesse julgado, em que a discussão envolveu a aplicação da imunidade para afastar a incidência do ICMS sobre os pães produzidos e comercializados pela instituição beneficente, foi prolatado acórdão cuja ementa é a seguinte:

Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos. C.F. art. 150, VI, “c”.

I – Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação de impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.¹¹⁷

É possível perceber, de imediato, que a ementa do acórdão não guarda qualquer relação com a matéria debatida no bojo do recurso em tela. Enquanto a ementa faz referência à aplicação da imunidade na aquisição de bens adquiridos do exterior para integrar o patrimônio da entidade, o caso posto a julgamento envolvia a incidência do ICMS sobre a venda de pães pela instituição beneficente.

Por essa razão, o Estado de São Paulo manejou embargos de divergência e apresentou como decisão-paradigma o acórdão prolatado no RE 134.573/SP pela Primeira Turma do STF, de que foi relator o Ministro Moreira Alves. No julgamento dos embargos pelo Tribunal Pleno, houve intenso debate acerca da matéria, e a decisão final foi no sentido de rejeitar os embargos, vencidos os Ministros Ellen Gracie, relatora, Celso de Mello e Moreira Alves.

Considerando a relevância dos fundamentos, adotados nos votos proferidos pelos ministros para o desenvolvimento deste trabalho, impõem-se a apresentação e análise dos seus aspectos mais relevantes.

¹¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 191.067/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 26 de outubro de 1999. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

¹¹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

No voto condutor, a Ministra Ellen Gracie ressaltou, inicialmente, a sua concordância com o posicionamento já manifestado pela Primeira Turma do STF, no sentido de que o ICMS não onere sequer as rendas auferidas pela instituição, uma vez que esse imposto repercute economicamente no consumidor do produto (pães). A instituição, nesta hipótese, revestir-se-ia da mera condição de contribuinte de direito, ou seja, de responsável pela retenção do imposto incidente na operação e pelo recolhimento aos cofres do Estado.¹¹⁸

Ressalta, ademais, que o ICMS possui como fato gerador as operações que conduzem mercadorias mediante sucessivos contratos mercantis. E, no caso em espécie, considerando que a instituição é quem produzia os pães, a exação não onera seu patrimônio, nem suas rendas, tampouco seus serviços, já que será suportada pelo adquirente do produto, o consumidor final.

Ainda, ressalta a Ministra, caso seja estendida a aplicação da imunidade ao ICMS nas operações de circulação de mercadoria em que a instituição é mero contribuinte de direito, a entidade será colocada em posição privilegiada em relação aos concorrentes do mesmo produto, circunstância que vem de encontro ao escopo da norma constitucional instituidora da imunidade. E afirma, ao final, que, se o próprio Poder Público se submete ao regime jurídico das empresas privadas quando explora diretamente atividade econômica (art. 173, II, CF), não há razão capaz de justificar a exoneração das instituições de educação e assistência social em hipóteses análogas, ainda que se considere a relevância de sua atuação complementar à do Estado.

O Ministro Gilmar Mendes, que inaugurou a divergência, ressaltou, inicialmente, que a distinção entre contribuinte de fato e de direito não se lhe afigurava suficiente para afastar a aplicação da imunidade ao caso em espécie. No seu entender, ainda permanece atual a lição de Aliomar Baleeiro, segundo a qual, para alcançar os efeitos de preservação e estímulo dos valores que inspiraram o legislador constituinte, como é o caso da educação e da assistência social, a imunidade deve abranger impostos que, por seus efeitos econômicos, desfalquem o patrimônio e diminuam a eficácia dos serviços prestados pelas

¹¹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

instituições.¹¹⁹

Embora reconheça que a repercussão econômica do imposto, no caso em tela, onera o contribuinte de fato e não a instituição, entendeu que o reconhecimento da imunidade possui relevância jurídico-econômica para o vendedor, máxime “para fins de concorrência, e, por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços, prestados pela entidade beneficente”. E conclui o Ministro: antes de recomendar “a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, VI, “c”, da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva, na linha enfatizada por Baleeiro.”¹²⁰

Para o Ministro Nelson Jobim, que se filiou à tese vencedora, o legislador constituinte, ao proclamar a imunidade das instituições de educação e assistência social, visou exatamente viabilizar a permissão de que as rendas oriundas de atividades, como a venda de pães ou outra atividade que lhe seja peculiar, sejam desoneradas e proporcionem maior aplicação em suas finalidades.¹²¹

No seu entender, torna-se irrelevante discutir a respeito da repercussão econômica do imposto, porque o preço de venda do produto se forma no mercado. Em relação à posição privilegiada da instituição no mercado, entende que “essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas entidades são marginais do processo de mercado”. É que essas entidades não estão no mercado para “auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades”; caso contrário, teriam que “recorrer a esmolas.”¹²²

Em linha de conclusão do seu voto, reconhece o Ministro que se trata de “uma atividade comercial que lhe dá uma receita constante, e esta se destina exclusiva e

¹¹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

¹²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

¹²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

¹²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

totalmente à sua atividade.”¹²³

O Ministro Celso de Mello, que acompanhou o voto condutor, trouxe novamente à baila a distinção entre contribuinte de fato e de direito, para afirmar que a imunidade não poderá afastar a incidência de um imposto (ICMS) que não é suportado pela instituição de assistência social, porque repercute economicamente no consumidor do produto.¹²⁴ Desse modo, entendeu que o simples repasse (recolhimento) do imposto pela entidade aos cofres do Estado não afeta o patrimônio, não diminui as rendas, nem compromete a eficácia das atividades desempenhadas pela instituição.

Em outro trecho de seu voto, o Ministro afirma que a imunidade em questão “não constitui prerrogativa impregnada de valor absoluto”. Em respaldo à sua tese, cita o magistério de Aliomar Baleeiro, segundo o qual, se a instituição explora indústria ou comércio como meio para auferir rendas para a realização de seus fins, fica sujeita aos impostos de que seja contribuinte *de jure* e, nas circunstâncias, repercute economicamente sobre terceiros. Apenas em relação às rendas auferidas com essas atividades é que a instituição está albergada sob o manto da imunidade.¹²⁵

Após a explanação dos votos proferidos naquele julgamento, é possível constatar que, em momento algum, atentou-se para o fato de o § 4º do art. 150 da Constituição Federal restringir a aplicação da imunidade às hipóteses em que o patrimônio, as rendas e os serviços estejam relacionados às finalidades essenciais das instituições de educação e assistência social. Ademais, para além da restrição de imposto pelo dispositivo acima, não se pode olvidar que a Constituição consagrou expressamente como um dos princípios basilares da ordem econômica a livre concorrência.

Dentro desse contexto, o capítulo seguinte tem o objetivo de discutir a possibilidade de as instituições de educação e assistência social desenvolverem atividade econômica para auferirem rendas necessárias à manutenção de suas atividades, sem violar outros princípios e

¹²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

¹²⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

¹²⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

valores consagrados na Constituição Federal.

CAPÍTULO V

A IMUNIDADE E O EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA

A aplicação da imunidade tributária pelo STF, para afastar a incidência de impostos em operações comerciais (empresariais) desempenhadas pelas instituições de educação e assistência social, tem-se pautado na interpretação teleológica, ou seja, na circunstância de que essas entidades aplicam as rendas auferidas com tais atividades em suas finalidades essenciais (educação e assistência social).

No entanto, parte da doutrina especializada entende que o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal carece de maior fundamentação jurídica, sobretudo quando se tem em conta que a própria Constituição, em outros dispositivos, restringe a aplicação da imunidade e preserva a livre concorrência contra o abuso do poder econômico.

Karine Borges Goulart reconhece que o desempenho de atividade econômica pelas instituições de educação e assistência social é uma questão tormentosa, ainda mais se se considerar que essas entidades necessitam de recursos para manter suas atividades. Entretanto, afirma que somente aquelas atividades que estejam relacionadas com as finalidades essenciais das entidades estão preservadas pela imunidade consagrada na Constituição.¹²⁶

De fato, à luz da jurisprudência dominante no STF, desde que reverta as rendas auferidas em proveito de suas atividades essenciais, a instituição estará autorizada a desempenhar qualquer empreendimento comercial ou industrial. A aplicação da interpretação teleológica para o caso da venda de pães e para outros casos, demonstrados ao longo do capítulo anterior, sem qualquer referência ao princípio da proporcionalidade ou a outros princípios constantes da Constituição, leva à conclusão de que não importa a atividade desempenhada ou o impacto que esta causar à concorrência, mas apenas os fins em que serão aplicados os recursos oriundos dessas atividades.

Entretanto, parcela respeitável da doutrina discorda dos fundamentos invocados pelo

¹²⁶ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 157.

Supremo Tribunal Federal ao aplicar a imunidade no caso concreto. Ao partir de uma interpretação sistemática das disposições do art. 150, inciso VI, alínea c, e § 4º, e do art. 173, § 4º, da Constituição, Ives Gandra da Silva Martins afirma:

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.¹²⁷

Em trechos seguintes de sua obra, o eminente doutrinador afirma que, se a atividade desempenhada pela entidade de educação ou assistência social for idêntica ou análoga à desenvolvida por uma sociedade empresária, não poderá haver proteção imunitória, uma vez que tal prática viola o princípio da livre concorrência *in verbis*:

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos “b” e “c” do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando: uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, gozando a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou a eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.¹²⁸

Na verdade, quando a Constituição, no art. 173, § 4º, prevê a repressão ao abuso do poder econômico, não excepciona nem mesmo as atividades econômicas próprias das

¹²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6, tomo I, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 205.

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6, tomo I, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 206.

empresas privadas, desenvolvidas pelo Estado, circunstância que autoriza estender o mesmo às entidades de direito privado, ainda que exerçam funções de colaboração com o Estado.¹²⁹

José Cretela Júnior posiciona-se de forma semelhante, ao negar uma interpretação que conduza a um resultado extensivo da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, quando desenvolverem atividade econômica:

As vedações expressas no inc. VI, “b” (“templos de qualquer culto”) e “c” (“partidos políticos, fundações inclusive, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social”) compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Clara a finalidade do dispositivo que visa a impedir abusos ou distorções por parte dessas entidades que, sem fins lucrativos e criadas com determinadas finalidades, poderiam beneficiar-se dos privilégios tributários, outorgados pela Constituição, para transações que contrariaram o princípio do enriquecimento sem causa.¹³⁰

Karine Borges Goulart noticia: no Relatório do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário sobre Imunidades Tributárias, foi consignada a tese de que o § 4º do art. 150 da Constituição Federal exclui os rendimentos oriundos de atividades que violam o princípio da livre concorrência. Eis os excertos do documento:

A expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” diz respeito a rendas empregadas no exercício dessas atividades, seja qual for a origem da renda. Estão excluídos da imunidade os rendimentos das atividades que, se gozassem do benefício, acarretariam ofensa ao princípio da livre concorrência (...).

Tudo o quanto economicamente for explorado em atenção às finalidades das entidades imunes estará imune, exceto no que atentar ao mercado concorrencial nacional tutelado pelo art. 173, § 4º da Constituição Federal. Deve-se entender que quaisquer rendas, desde que aplicadas na consecução dos objetivos estatutários são imunes, salvo se provenientes da exploração de atividade econômica implicando agressão ao princípio da livre concorrência. A expressão “rendas relacionadas com atividades essenciais deve ser interpretada objetivamente nos termos da lei complementar (arts. 9º e 14 do CTN) expressamente recepcionada (art. 146, II e art. 34, § 5º do ADCT da CF/88), que não cogita da origem ou fonte do rendimento auferido, mas onde este foi aplicado (finalidades institucionais).¹³¹

Em outra vertente, Roque Antonio Carrazza entende que o desenvolvimento de

¹²⁹ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 158.

¹³⁰ CRETELA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. V. 7, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 3.577.

¹³¹ GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 160-161.

“atividades lucrativas” não pode conduzir à afirmação de que as entidades sem fins lucrativos perdem suas características, nem o direito à imunidade tributária, porque referidas atividades visam a torná-las patrimonialmente mais prósperas:

Nunca é demais proclamar que o ideal é que as instituições assistenciais sem fins lucrativos se multipliquem, já que notórias as deficiências do Poder Público, no setor. Mais um motivo para que se afastem interpretações restritivas, que conflitam com a *intentio constitutionis*.

II – A instituição assistencial sem fins lucrativos não perde suas características – e, por via de consequência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades lucrativas, capazes de torná-la, sempre mais, patrimonialmente próspera. Portanto, suas receitas não precisam ser negativas; tampouco limitar-se aos custos operacionais. Pode, perfeitamente, ter sobras financeiras, até para evitar que, a médio ou longo prazo, feneça. E nem se alegue que o § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, impede tal entendimento, ao estabelecer que “as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Segundo estamos convencidos, não decorre deste dispositivo que as instituições assistenciais sem fins lucrativos perdem o direito à imunidade se exercerem atividade econômica. Também a imunidade não cai por terra se, de tais atividades econômicas resultar superávit. Basta que o “o patrimônio, a renda e os serviços” sejam relacionados às “finalidades essenciais” destas pessoas.¹³²

Apesar de utilizar fundamento diverso, Yonne Dolacio de Oliveira partilha do mesmo entendimento ao afirmar que a colisão dos princípios constantes dos arts. 150 e 173 da Constituição Federal deve ser solucionada no sentido de restringir a aplicação desse último em favor do reconhecimento da imunidade das instituições de educação e assistência social:

Embora reconheça a importância do princípio da livre concorrência, fundamento da ordem econômica constitucional (art. 170, IV), que enseja a repressão ao abuso do poder econômico nos casos previstos (§ 4º do art. 173), a interpretação *supra* apontada como sistemática esbarra no complexo problema da hierarquia dos princípios constitucionais. E não se pode contestar que o princípio imunitário, com a natureza jurídica de limitação constitucional do poder de tributar, como definido na Carta Magna, acarretando a supressão da competência legislativa das pessoas políticas, tem muita força por tudo que se viu *supra*, importando, inclusive, desconsideração ou desvio do importante princípio da capacidade contributiva (subitens 3.4 e 3.5). E o princípio imunitário, visto no § 4º do art. 150 apenas como exigência de que o resultado da atividade econômica seja reaplicado nos fins institucionais, cederia lugar em importância ao princípio da livre concorrência? Penso que não. O exame dos dois princípios no contexto da Constituição oferece um obstáculo inafastável. Enquanto a

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos*: arts. 150, VI, “c”; 150, § 4º, e 195, § 7º, da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006 p. 24.

imunidade, por sua relevância material, somente pode ser regulada por lei complementar, a regulação do princípio da livre concorrência requer mera lei ordinária. Não vejo, também, como instituição imune possa desenvolver atividade econômica de tal vulto que possa eliminar concorrentes, obtendo lucros não tributáveis exagerados em comparação com os de sua concorrente.¹³³

Identificam-se, na doutrina e na jurisprudência que se manifestaram favoráveis à aplicação da imunidade nas atividades empresariais, basicamente, dois fundamentos: manter valores que a Constituição visou preservar (interpretação teleológica) e a existência de uma suposta hierarquia entre princípios constitucionais.

Cabe ressaltar, entretanto, que a moderna interpretação constitucional está a demonstrar que os métodos tradicionais de interpretação jurídica não são suficientes para solucionar os conflitos entre regras ou princípios constitucionais. Para Manoel Messias Peixinho, a norma constitucional possui peculiaridades que dificultam a aplicação pura e simples dos métodos tradicionais, pois não veicula uma regulamentação detalhada das relações indivíduo-estado e, sim, os valores fundamentais que hão de ser concretizados no momento em que forem aplicados.¹³⁴

Partindo dessa premissa, afirma o autor acima citado que, ao contrário do que ocorre no direito privado, a interpretação de um dispositivo constitucional não tem o objetivo de solucionar determinada situação concreta. Pelo contrário, por revestir-se da condição de norma de direito público, sua função é regular a organização política do estado e deste com a sociedade. E conclui:

Com estas considerações pretende-se mostrar que uma interpretação da norma constitucional não se pode restringir ao uso único e exclusivo dos métodos tradicionais, já que, como visto anteriormente, a própria interpretação pautada nos métodos tradicionais se tem mostrado claudicante e insuficiente para o próprio direito privado. A norma constitucional, em função de sua especificidade, reclama por métodos próprios que levem em consideração não só sua função semântica, mas, também, sua textura político-institucional.¹³⁵

Pois bem. Já se demonstrou que os principais argumentos dos defensores da tese de

¹³³ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 752-753.

¹³⁴ PEIXINHO, Manoel Messias. *A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais*: elementos para uma hermenêutica constitucional renovada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 54.

¹³⁵ PEIXINHO, Manoel Messias. *A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais*: elementos para uma hermenêutica constitucional renovada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 56.

que a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social estende-se às atividades econômicas por estas desenvolvidas são a preservação de valores de grande relevância para a sociedade e superioridade hierárquica do princípio da imunidade em relação ao princípio da livre concorrência. Portanto, extrai-se das teses expostas que a questão está a exigir uma análise sob a ótica da colisão de princípios constitucionais, razão pela qual se torna imprescindível recorrer a outros métodos de interpretação, além dos tradicionais, de forma a concretizar os objetivos e os valores veiculados na Lei Suprema. Nesse sentido, é oportuno iniciar a abordagem com os ensinamentos de Luís Roberto Barroso:

Princípios contêm, normalmente, uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir. Ocorre que, em uma ordem pluralista, existem outros princípios que abrigam decisões, valores ou fundamentos diversos, por vezes contrapostos. A colisão de princípios, portanto, não só é possível, como faz parte da lógica do sistema, que é dialético. Por isso a sua incidência não pode ser posta em termos de tudo ou nada, de validade ou invalidade. Deve-se reconhecer aos princípios uma dimensão de peso ou importância. À vista dos elementos do caso concreto, o intérprete deverá fazer escolhas fundamentadas, quando se defronte com antagonismos inevitáveis, como os que existem entre a liberdade de expressão e o direito de privacidade, a livre iniciativa e a intervenção estatal, o direito de propriedade e sua função social. A aplicação dos princípios se dá, predominantemente, mediante ponderação.¹³⁶

A doutrina e a jurisprudência pátria não acolhem a tese da existência de hierarquia entre princípios constitucionais. Num eventual conflito, a solução do caso concreto deve ser solucionada por meio da ponderação de interesses, e o julgador irá restringir a aplicação de um princípio com o objetivo dar maior efetividade a outro, mediante escolhas fundamentadas, sem implicar na revogação ou na invalidade daquele princípio que foi objeto da restrição ou cujos valores foram preteridos.

Essa constatação já permite, desde logo, afastar o argumento de que o princípio da imunidade é hierarquicamente superior ao princípio da livre concorrência, na medida em que o nosso ordenamento não acolhe essa tese, conforme já demonstrado acima.

Quanto ao fundamento de que a imunidade visou preservar valores relevantes para a sociedade e o Estado, o que emerge de uma interpretação teleológica da norma constitucional, cumpre verificar a sua adequação a partir da aplicação de outros métodos de interpretação

¹³⁶ BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 200, p. 342.

constitucional.

Na consagrada obra *Interpretação Constitucional*, Inocêncio Mártires Coelho enumera os chamados princípios de interpretação constitucional, os quais são apontados pelo autor como instrumentos aptos para uma interpretação constitucional em toda a sua extensão e complexidade. São eles:

- a) princípio da unidade da Constituição: as normas constitucionais devem ser consideradas não como normas isoladas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de regras e princípios;
- b) princípio do efeito integrador: na resolução dos problemas jurídico-constitucionais, deve-se dar primazia aos critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração política e social e o reforço da unidade política, posto que essa é uma das finalidades primordiais da Constituição;
[...]
- e) princípio da concordância prática ou da harmonização: os bens constitucionalmente protegidos, em caso de conflito ou concorrência, devem ser tratados de maneira que a afirmação de um não implique o sacrifício do outro, o que só se alcança na aplicação ou na prática do texto.¹³⁷

No texto constitucional, é possível apontar pelo menos quatro princípios que entram em conflito com o princípio da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social: a) o § 4º do art. 150 dispõe que “As vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”; b) o inciso IV do art. 170 enumera como um dos princípios basilares da ordem econômica a “livre concorrência”; c) o § 2º do art. 173 dispõe que “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensíveis às do setor privado”; d) o § 3º do mesmo art. 173 prescreve que “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

A partir desse apanhado, é possível chegar-se a algumas conclusões a respeito do tema em foco:

1º) O art. 150, VI, alínea c, da Constituição não autorizou as instituições de educação e assistência social a desenvolver atividade econômica de forma ampla e irrestrita. Ao contrário, as atividades protegidas pelo manto da imunidade são apenas aquelas relacionadas

¹³⁷ COELHO, Inocêncio Mártires. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997 p. 91.

às suas finalidades essenciais, ou seja, que tenham relação direta e imediata com o seu objeto social, que é a educação e a assistência social, a teor do que prevê o § 4º do art. 150;

2º) Não é possível utilizar apenas o método teleológico para solucionar a evidente colisão de princípios constitucionais quando as instituições de educação e assistência social desempenharem atividade econômica. Deve-se, nesse caso, recorrer a outros princípios ou métodos de interpretação constitucional;

3º) Uma interpretação sistemática das disposições constitucionais aplicáveis à matéria em foco conduz o intérprete a buscar uma solução que preserve a unidade da Constituição, o efeito integrador, a harmonização e a concordância prática de seus dispositivos. Nesse sentido, torna-se inviável conferir uma interpretação extensiva do princípio da imunidade quando as instituições desempenharem atividade econômica própria das sociedades empresárias, se nem mesmo às entidades privadas criadas pelo Estado foi conferido tal privilégio;

4º) A atividade econômica organizada para a produção de bens e serviços, segundo prescreve o Código Civil, é uma função própria das pessoas jurídicas criadas sob a forma de sociedade empresária. Por essa razão, não se vislumbra, à luz do ordenamento pátrio, a possibilidade de as instituições de educação e assistência social, que devem ser criadas sob as formas jurídicas de associação ou fundação, atuarem em uma função que não lhes é própria e, ainda, usufruírem de privilégios fiscais não extensíveis às sociedades empresárias.

Apesar da riqueza dos argumentos sustentados na doutrina que se debruçou sobre o tema, que envolve inclusive a análise da colisão de princípio e regras constitucionais, o STF ainda mantém o posicionamento fundado na interpretação teleológica que visa estender a imunidade a outros impostos incidentes em operações que não guardam relação com as finalidades essenciais. Para o Pretório Excelso, é suficiente que a instituição reverta as rendas auferidas nas atividades no desempenho de suas finalidades essenciais.

CONCLUSÃO

De tudo que foi articulado ao longo deste trabalho, é possível chegar-se às seguintes conclusões:

A imunidade tributária é um instituto de criação genuinamente brasileiro. Não existe notícia de que outros ordenamentos jurídicos o tenham alcançado à estatura de norma constitucional.

É grande o dissenso doutrinário a respeito do conceito de imunidade. Embora a expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” seja de uso corrente para se referir à imunidade tributária, há outras construções que procuram abordar os lindes desse instituto e formular um conceito.

Da forma como está disposto no texto constitucional, não é possível indicar um único fundamento para a imunidade tributária, tendo em vista a gama de valores e os princípios que o legislador constituinte procurou preservar. Entretanto, quanto à imunidade das instituições de educação e assistência social, há certo consenso em torno da idéia de que a Constituição procurou preservar valores e finalidades que interessam a toda a coletividade, como a educação e a saúde.

As instituições de educação e assistência social são organizações integrantes do chamado Terceiro Setor e situam-se entre o Estado e o Setor Privado e é constituído por organizações (instituições) que possuem natureza jurídica de direito privado, porém as suas finalidades são públicas, voltadas para o atendimento dos interesses da sociedade e sem visar ao lucro.

Os conceitos de educação e assistência social, para fins do enquadramento da norma imunitória, revelam posições destoantes na doutrina e na jurisprudência dos tribunais. A respeito do tema, existem três correntes doutrinárias, que vão de uma concepção restritiva, passam por uma intermediária e chegam à extensiva.

O conceito de assistência social para fins de imunidade foi paulatinamente construído pelo Supremo Tribunal Federal para incluir as ações de assistência social, de saúde e de previdência, no caso de a entidade fechada de previdência privada não exigir contribuição dos beneficiários.

A respeito da imunidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem adotado o critério de interpretação teleológico, no sentido de afastar a incidência de impostos sobre

atividades que não estejam relacionadas com as finalidades essenciais das instituições de educação e assistência social, desde que as rendas auferidas com tais atividades sejam revertidas para a manutenção de seus objetivos.

Há, contudo, controvérsia no âmbito da Corte Constitucional em torno da aplicação da imunidade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, tendo em vista que esse imposto tem como fato gerador atividade comercial e a existência de repercussão econômica. Entretanto, a orientação dos julgados está no sentido de estender a aplicação da imunidade a esse imposto, conforme os mais recentes julgados, desde que as rendas auferidas em tais operações sejam revertidas para as finalidades das instituições.

Apesar da mais recente orientação do Supremo Tribunal Federal, parte respeitável da doutrina manifesta-se no sentido de que a interpretação deve ser realizada à luz de outros princípios e valores constitucionais como a restrição imposta pela Constituição de que o patrimônio, as rendas e os serviços devam estar relacionados com as finalidades essenciais das entidades e o princípio da livre concorrência.

Enfim, foi possível abordar as principais controvérsias em torno da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social na doutrina e na jurisprudência do STF, sobretudo quanto à aplicação da regra imunitória nas operações desvinculadas das finalidades essenciais dessas entidades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Imunidades e isenções tributárias. *RD Tributário*, n. 1/70. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1977.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires F. *Contribuições sociais: imunidades das instituições beneficentes de assistência social*. V. 3. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.028-5. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 14 de julho de 1999. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio 2008.

_____. Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7. Relator: Ministro Sydney Sanches, Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. STF, Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Mandado de Injunção n. 420. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 23 de setembro de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 390.451-5/MG. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 23 de novembro de 2004. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 308.448-8/DF. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 25 de março de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 345.830-2/MG. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 8 de outubro de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 235.737/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 13 de novembro de 2001. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 237.718-6/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 29 de março de 2001. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 249.980-3/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 23 de abril de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 378.454-2/SP. Relator: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, 15 de outubro de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 155.822/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 20 de setembro de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 144.900/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 22 de abril de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 191.067/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 26 de outubro de 1999. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 345.830-2/MG. Relator: Ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 8 de outubro de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 235.737/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 13 de novembro de 2001. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 155.822/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 20 de setembro de 1994. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 237.718-6/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 29 de março de 2001. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 22 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 390.451-5/MG. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 23 de novembro de 2004. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 308.448-8/DF. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 25 de março de 2003. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 30 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 144.900/SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 22 de abril de 1997. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 20 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 191.067/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, 26 de outubro de 1999. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 22 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 210.251-2/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 17 de novembro de 1998. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 21 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 249.980-3/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, 23 de abril de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 22 maio de 2008.

_____. Tributário. Recurso Extraordinário n. 378.454-2/SP. Relator: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, 15 de outubro de 2002. STF, Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/html>>. Acesso em: 22 maio de 2008.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Entre o Estado e o mercado: o público não-estatal. *O Público não Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos*: arts. 150, VI, “c”; 150, § 4º, e 195, § 7º, da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006.

CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

COELHO, Inocêncio Mártires. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. Malheiros, 2001.

CRETELA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. V. 7, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

CUÉLLAR, Leila. *As agências reguladoras e seu poder normativo*. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993. *RD Tributário*, 62/82. São Paulo: Malheiros, 1993.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERREIRA, Dâmares. *Educação escolar pública e educação escolar privada: regimes constitucionais*. Universo Jurídico, agosto 2003. Disponível em: <<http://universojuridico.com.br/doutrinas/>>. Acesso em: 17 fev. 2006.

GONÇALES, Antônio Manuel. A imunidade de sociedade de educação sem fins lucrativos. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 14, 1996.

GOULART, Karine Borges. *Entidades beneficentes & contribuições sociais*. Curitiba: Juruá, 2004.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. Imunidade impositiva: verificação de atendimento às determinações constitucionais, por parte das instituições de educação e de assistência social. *Tributação em Revista*, [s.n.], ano 4, n. 16, fev. 2000.

JOBIM, Nelson. Imunidade das entidades fechadas de previdência privada. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 2, out./dez. 1994.

LEITE FILHO, Nelson. *Da incidência e não-incidência, isenção e imunidade*. São Paulo: Universitária de Direito, 1986.

LEITE, Celso Barroso. *Filantropia e contribuição social*. São Paulo: LTr, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade das instituições de educação e assistência social e a Lei n. 9.532/97*. V. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6, tomo I, São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. Limitações de hipótese de efeitos pretéritos em revogação de isenção – conformação de isenção e imunidade no sistema brasileiro de Direito Tributário – perfil constitucional das instituições de assistência social – Parecer. *Cefir – Revista de Imposto de Renda*: São Paulo, ano XXVIII, n. 208, nov. 1984.

MESTRINER, Maria Luiza. *O Estado entre a filantropia e a assistência social*. São Paulo: Cortez, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *A imunidade das associações civis de assistência social sem fins lucrativos*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e Entidades de Interesse Social – Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PEIXINHO, Manoel Messias. *A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais: elementos para uma hermenêutica constitucional renovada*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

PEREIRA JÚNIOR, Aécio. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. *Jus Navigandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5649>>. Acesso em: 14 out. 2005.

SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não-sujeição constitucional ao dever tributário. SILVA, Ives Gandra Martins (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Leandro Martins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.

STRECK, Lênio; MORAIS, José Luiz B. de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isenções*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

XAVIER, Alberto. *As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social*. São Paulo: Atlas, 2002.